

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
FEDERICO II
FACOLTÀ DI ECONOMIA
DOTTORATO DI RICERCA IN SCIENZE AZIENDALI
XIX ciclo

TESI DI DOTTORATO DI RICERCA
Indirizzo in
*Comunicazione Economica D'impresa
nella Teoria e nella Prassi Internazionali*

IMPRESE ALBERGHIERE E STRUMENTI CONTABILI
RELAZIONI E DIVERGENZE IN ALCUNE REALTÀ A CONFRONTO

Il coordinatore
Ch.mo Prof.
ADELE CALDARELLI

Candidato
dott.
ANTONIO DE LUCIA

a.a. 2005-2006

IMPRESE ALBERGHIERE E STRUMENTI CONTABILI

RELAZIONI E DIVERGENZE IN ALCUNE REALTÀ A CONFRONTO

Indice

Capitolo 1 – l'impresa alberghiera e caratteristiche strutturali

1.1 - Definizione e ambito operativo	<i>pag. 6</i>
1.2 - La rigidità dell'offerta	<i>pag. 8</i>
1.3 - Problematiche gestionali dei servizi alberghieri	<i>pag. 16</i>

Capitolo 2 – Strumenti contabili dell'impresa alberghiera

2.1 – Il sistema informativo	<i>pag. 22</i>
2.2 – La contabilità dei servizi	<i>pag. 23</i>
2.3 – La contabilità generale	<i>pag. 29</i>
2.4 – Elementi tipici di gestione e rilevazioni contabili	<i>pag. 30</i>
2.5 – Il bilancio di esercizio	<i>pag. 39</i>
2.6 – Caratteristiche del bilancio dell'impresa alberghiera	<i>pag. 45</i>
2.7 – Il Conto economico	<i>pag. 52</i>

Capitolo 3 – Strumenti direzionali delle imprese alberghiere

3.1 – Analisi di bilancio	<i>pag. 57</i>
3.2 – La pianificazione strategica nell'ambito delle imprese alberghiere	<i>pag. 66</i>
3.3 – Il budget	<i>pag. 72</i>
3.3.1 – Il budget Room Division	<i>pag. 75</i>
3.3.2 – Il budget Food & Beverage	<i>pag. 82</i>
- Il budget del ristorante	<i>pag. 82</i>

- Il budget del servizio minibar	<i>pag. 87</i>
- Il budget del servizio bar	<i>pag. 88</i>

Capitolo 4 – Aspetti gestionali e contabili in tre realtà a confronto

<i>4.1 – Premessa</i>	<i>pag. 92</i>
<i>4.2 – L’hotel “E”</i>	<i>pag. 94</i>
<i>4.3 – L’hotel “K”</i>	<i>pag. 104</i>
<i>4.4 – L’hotel „H“</i>	<i>pag. 139</i>
<i>Considerazioni conclusive</i>	<i>pag. 157</i>
<i>Ringraziamenti</i>	<i>pag. 160</i>
<i>Opere citate e consultate</i>	<i>pag. 161</i>

Capitolo 1

L'impresa alberghiera e caratteristiche strutturali.

1.1 – Definizione e ambito operativo.

La definizione d'impresa alberghiera non può prescindere dalla considerazione del “fenomeno turistico”, vale a dire l'insieme di quei comportamenti, usi e abitudini che conducono flussi di persone di diversa provenienza, età, fasce di reddito a trasferirsi in periodi di tempo variabili e per periodi di tempo diversificati, verso luoghi differenti da quello di origine. Tali flussi compongono il cosiddetto “turismo attivo”¹ che, se da un lato può assumere dimensioni e composizione quali-quantitativa autonoma, dall'altro può essere influenzato dal “turismo ricettivo”, nell'ambito del quale si colloca l'impresa alberghiera.

Il turismo attivo può essere orientato verso luoghi d'arte per il desiderio di approfondimento di specifiche conoscenze, verso centri commerciali d'importanza direzionale per determinate attività, verso i tradizionali luoghi di villeggiatura per le esigenze di riposo di ognuno: in tal caso si assiste al formarsi di una specifica “domanda”² a cui si contrappone come “risposta” l'offerta di servizi turistici che le imprese che operano nell'ambito alberghiero forniscono.

Si comprende dunque come sia necessario, da parte degli operatori del settore turistico, analizzare profondamente il turismo attivo onde trarre conclusioni in merito al servizio potenziale che possa offrirsi, e quali possano essere gli

¹ Cfr. G. FERRERO, *L'albergo*, Giuffrè, Milano 1952, pag. 11.

² In tal modo i diversi caratteri che distinguono il movimento turistico ne permettono anche la classificazione: si potrà avere dunque il *turismo artistico o culturale*, il *turismo commerciale*, e il *turismo proprio*, nel quale

stimoli diretti a quella parte di domanda di servizi turistici che non si è ancora espressa.

Fatte queste brevi premesse, l'impresa alberghiera è più facilmente definibile: essa è l'impresa che fornisce servizi di ospitalità che rispondano alle esigenze provenienti dal turismo attivo. Principalmente il servizio qualificante l'impresa alberghiera è il servizio di alloggio, ma nel corso del tempo l'offerta si è ampliata al punto da determinare spostamenti ed influenza sul lato della domanda.

Secondo la legge fondamentale che disciplina l'esercizio di attività delle imprese turistiche³, le imprese alberghiere si classificano in categorie distinte dal numero di stelle⁴ a seconda dell'ampiezza dei servizi offerti, della localizzazione e della conformità a determinati *standard* riconosciuti a livello internazionale. Tuttavia si riscontra nella realtà una certa disomogeneità tra alberghi con la medesima classificazione, per cui più avanti si vedrà come sia necessario considerare molti altri aspetti per effettuare confronti tra differenti strutture.

l'elemento caratterizzante è lo spostamento effettuato per diporto e non come mezzo per una differente finalità, come negli altri casi.

³ Legge n. 217 del 17 maggio 1983, che ha superato la Legge n. 382 del 1939.

⁴ Cfr. G. FERRERO, *op. cit.*, pag. 14 e ss.,

1.2 - La rigidità dell'offerta.

La decisione di impiantare un'impresa alberghiera si traduce in una scelta con conseguenze rilevanti in termini di rigidità della struttura.

Solitamente è la scelta del mercato di sbocco che provoca effetti a cascata su tutte le scelte successive. Individuare la clientela verso cui orientare il proprio prodotto significa sezionare il complesso mercato del turismo in varie fasce⁵:

- di provenienza (nazionale od estera);
- di età (giovani, famiglie, anziani);
- di reddito (alto, medio, basso);
- di interesse prevalente (mare, monti, arte, sport, cure);
- di motivazione (affari, diporto in senso proprio);

e collocarsi nell'ambito di una o più delle stesse offrendo un servizio che risponda prevalentemente alle esigenze di quel mercato che si è deciso di servire. Appare dunque evidente quanto sia strategica tale scelta e come debba essere ovviamente vagliata solo successivamente a un'analisi particolareggiata della domanda e delle potenzialità turistiche non ancora sfruttate economicamente.

Individuato il mercato turistico da servire, l'ulteriore scelta concerne la localizzazione e la dimensione dell'albergo; se da un lato i tre elementi definiscono l'ambiente di riferimento dell'impresa alberghiera, dall'altro ne delineano

⁵ Cfr. P. RICCI, *Il bilancio d'esercizio delle imprese alberghiere*, Giappichelli ed., Torino, 2000, pag. 46 e ss.

contemporaneamente i vincoli principali o in altri termini i fattori di rigidità dell'offerta.

Si tratta sempre di una rigidità da vedersi in un'ottica di breve periodo, dal momento che l'attività di produzione del servizio d'alloggio può orientarsi – in un arco temporale più esteso – verso un mercato che in fase di impianto non era stato ritenuto economicamente conveniente, mentre al cambiare di alcune condizioni ambientali esso presenta caratteristiche da analizzare con un rinnovato disegno strategico. Considerando che anche la capacità ricettiva può ovviamente modificarsi nel lungo periodo con interventi di ristrutturazioni ed ampliamenti – nei limiti che l'ubicazione e la disponibilità di spazio consentirebbero – si può notare come i tre fattori⁶ si combinino tra loro generando infinite variabili.

Vi è chi ritiene⁷ che la cosiddetta rigidità della struttura alberghiera venga vista, forse ingiustamente, nel senso tecnico-fisico del termine, vale a dire secondo l'alternarsi dei suddetti tre fattori, senza considerare l'aspetto economico-aziendale. L'impresa alberghiera e più in generale l'impresa turistica va vista, invece, in senso dinamico, cioè nel suo essere *coordinazione*⁸ di operazioni economiche le quali, se da un lato possono trovare un certo condizionamento dalla

⁶ P. PISONI, L. PUDDU, O. VOLPATTO, *L'economia delle imprese alberghiere*, Giuffré, Milano, 1983, pag. 74 e ss.

⁷ G. FERRERO, *Op. cit.*, pag. 102 e ss.

⁸ Cfr. P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1963, pag. 3.

struttura dimensionale, dall'altro possono ampliare il raggio d'azione tradizionale e trovare nuovi sbocchi all'attività, senza necessariamente modificare la capacità ricettiva preesistente, ma agendo sull'organizzazione strumentale.

Un ulteriore elemento fondamentale che caratterizza la gestione dell'impresa alberghiera parimenti influenzato dalle scelte iniziali è il periodo di apertura dell'albergo. È infatti il mercato di riferimento che determina il flusso di domanda e il tempo nel corso del quale esso si manifesta. La scelta verso il mercato del turismo balneare – ad esempio – comporta l'esercizio limitato alla stagione estiva, mentre la localizzazione in zone di montagna permette di raddoppiare il periodo di apertura; gli alberghi situati in città d'arte tendono invece a subire ancor minori periodi di contrazione della domanda di servizi turistici.

Gli elementi di rigidità più sopra indicati costituiscono anche criteri di classificazione degli alberghi spesso utili non tanto a fini definitivi ma per guidare eventuali azioni correttive del management alberghiero.

Se l'albergo è monostagionale ma è anche collocato in una città d'arte, allora l'elemento limitante del tempo può essere ridotto o addirittura annullato con politiche di differenziazione del servizio o dei prezzi in funzione del mercato del turismo d'arte. Analogamente se la localizzazione possa essere sfruttata per il movimento di persone per scopi commerciali, qualora l'albergo si trovasse nelle vicinanze di un nodo di smistamento di traffico, in modo da fornire le prestazio-

ni di albergo di transito oltre a quelle tradizionali di soggiorno e turismo tradizionale.

Considerando dunque che la struttura ricettiva nel breve periodo è ben determinata e che per il suo mantenimento e funzionamento l'impresa subisce uno sbilancio nella struttura dei costi verso la componente fissa, il management alberghiero deve cercare di espandere il periodo di saturazione dell'offerta in modo da ridurre l'incidenza. Il numero di camere inoccupate costituisce un costo di un servizio che non è recuperabile, ma che si tradurrà in un costo influente sul risultato di periodo. È quindi sulla differenziazione del servizio che occorre agire, in virtù di quel concetto dinamico d'impresa che in precedenza è stato descritto.

Ma che relazione vi è fra capacità ricettiva e differenziazione dei servizi? Una relazione quasi perfettamente diretta: più aumenta la struttura dimensionale e più sarà necessario differenziare i servizi offerti. Questo non solo per controbilanciare il progressivo aumento della rigidità dell'offerta, della componente fissa dei costi e delle problematiche collegate, ma anche perché all'aumentare di tali elementi aumenta anche la classificazione standard dell'albergo e la prestazione attesa dal cliente. Un grande albergo con una elevata capacità ricettiva e un numero ampio di servizi offerti probabilmente sarà vicino alla categoria con quattro o cinque stelle. Con tale classificazione, secondo gli standard internazionali

il mercato che a tale albergo si orienta, attende determinate prestazioni di servizi e determinati standard qualitativi.

Il numero di letti in luogo del numero di camere esprime in misura più adeguata la dimensione dell'organizzazione strumentale, poiché costituisce una grandezza espandibile secondo contingenti necessità; in più, permette anche di avere una idea della dotazione strumentale (elementi di arredo, materassi, biancheria, personale) proporzionale alla capacità ricettiva dell'impresa.

Al concetto di capacità ricettiva va collegato quello di “capacità di richiamo” che, parimenti, si lega alle scelte iniziali effettuate in fase d'impianto. Localizzazione e posizione dell'albergo determinano le premesse di fondo per il successo o meno dell'impresa. A queste si aggiungono le condizioni economiche di fornitura del servizio, che non vanno interpretate in termini di prezzo, essendo codesto una mera sintesi delle stesse⁹, ma nella capacità di incontrare le aspettative della clientela e contemporaneamente conseguire economiche configurazioni di profitto.

Questo assunto è giustificato da una duplice metodologia di ricerca: se si procede deduttivamente, si fissano delle “leggi” come basi sulle quali l'attività dell'impresa alberghiera deve necessariamente poggiarsi, prima fra tutte il fine della produzione di reddito, a cui si associa la remunerazione del capitale inve-

⁹ Cfr. G. FERRERO, *Op. cit.*, pag. 104 e ss.

stato nei limiti dei rischi d'impresa che possano essere sostenuti; affidarsi unicamente alla metodologia induttiva porterebbe a considerare variabili sempre più numerose legate alle innumerevoli realtà oggetto di studio, senza addivenire a conclusioni valide scientificamente. È necessaria, dunque, una interazione tra le due metodologie, così da esaminare gli obiettivi che orientano la condotta dell'albergo e i giudizi di convenienza che vengono formulati per studiare e modificare economicamente la suddetta condotta.

Entro questi termini, il processo di formazione della capacità ricettiva e i tre elementi fondamentali (localizzazione, posizione e condizioni del servizio) potranno avere maggiore chiarezza.

L'obiettivo fondamentale è la produzione di reddito: se la dimensione della capacità ricettiva costituisce il risultato di "scelte" e se la stessa non costituisce altro che un'organizzazione economica di strumenti, appare chiaro che sia le scelte iniziali sia l'esercizio dell'impresa alberghiera debbano essere tese strumentalmente ad accrescere il divario tra ricavi e costi complessivi.

Come è noto, la notevole incidenza di costi fissi nella dimensione economica di un'impresa può essere ridotta all'espandersi del volume di produzione. Per l'impresa alberghiera ciò vuol dire incrementare le prestazioni di servizi alberghieri in una proporzione tale da consentire il decrescere della parte fissa dei costi totali. Ma l'incremento di produzione deve essere sostenuto dal principio

cardine dell'obiettivo di lucro: non può accrescersi la produzione di servizi alberghieri indefinitamente, ma sempre fino a quando vi sia una “forbice” positiva tra ricavi e costi.

Nell'incrementare la capacità ricettiva, da leggersi anche come aumento qualitativo dei servizi offerti, l'impresa alberghiera registra anche un passaggio di categoria; se si è detto in precedenza che il concetto di categoria conduce a uno standard di servizio atteso, considerando il discorso svolto fin qui si può ben comprendere come esistano infinite varianti di “prodotti” offerti alla clientela – al di là del tradizionale e basilare servizio di alloggio – e quindi come vi siano differenti combinazioni di costi, prezzi e prodotti che confluiscono nel concetto di capacità ricettiva, confermando l'autorevole tesi secondo cui la dimensione dell'impresa alberghiera deve essere vista in termini economico aziendali e non soltanto in senso tecnologico.

L'esercizio dell'impresa alberghiera comporta l'adozione di forme giuridiche variabili, previste dal codice civile, in dipendenza della dimensione economico aziendale che si è assunta in un dato momento. Difficilmente si può dire che la veste giuridica possa scegliersi dal principio ed essere perpetuata in maniera indefinita, poiché le circostanze e le esigenze, data la natura dell'impresa in sé, si sviluppano parallelamente all'andamento della gestione.

Un albergo di modeste dimensioni iniziali può esercitarsi sotto la forma di una ditta individuale, avvalendosi della dotazione personale di un soggetto che offre il proprio capitale, il proprio lavoro e la propria capacità di coordinamento e ritraendo dall'esercizio dell'impresa così formata il reddito necessario per le proprie necessità.

In seguito, le esigenze che si manifestino possono richiedere l'intervento di altri soggetti, e dunque la costituzione di una società commerciale diventa una necessità. Qualora la gestione dell'impresa alberghiera sia coincidente con la proprietà dell'albergo, in genere si opta per una società in accomandita per consentire l'ingresso in società di finanziatori e riservando l'amministrazione ai proprietari. La forma giuridica tuttavia più diffusa è la società a responsabilità limitata, che risponde meglio alle esigenze delle imprese alberghiere operanti in Italia, caratterizzate da un ristrettissimo numero di soci, legati da vincoli molto stretti di parentela, interessati soprattutto alla separazione dei rispettivi patrimoni personali da quello assegnato alla persona giuridica venuta ad esistenza. In casi alquanto limitati si sceglie la società per azioni, ritenuta necessaria per il ricorso a forme di finanziamento di più vasta portata, oppure adottata per disegni strategici del vertice di un "gruppo" di imprese alberghiere per la relativa facilità di modificarne l'assetto proprietario attraverso la circolazione di pacchetti azionari.

In altri casi ancora, ma ciò non riguarda direttamente le forme giuridiche adottate bensì gli aspetti più strettamente gestionali, l'impresa alberghiera sceglie di esercitare la propria attività beneficiando delle garanzie e della notorietà di un "marchio", giungendo a formare dunque l'"anello" di una più vasta catena di alberghi. Ma di questo se ne parlerà più diffusamente più avanti.

1.3 – Problematiche gestionali dei servizi alberghieri.

La gestione alberghiera presenta caratteristici aspetti derivanti da alcune peculiarità dell'offerta e della domanda dei relativi servizi.

L'offerta alberghiera si estrinseca attraverso una ricettività che impone strutture rigide nel medio termine connesse con la produzione di servizi che non possono essere immagazzinati. Infatti, ogni servizio prodotto che non trova una corrispondente "utenza" diventa *produzione perduta*¹⁰. Nell'accumulare costi di fattori produttivi inutilizzati e non tradotti in impieghi rinviabili nel tempo, essendo codesti predisposti per il consumo immediato, l'impresa alberghiera subisce una dispersione economica non conseguendo ricavi specifici fronte dei suddetti fattori consumati. Vero è che non corrisponde a correttezza scientifica separare gestioni e contrapposizioni di costi e ricavi specifici, poiché è nella globalità della gestione che può meglio esprimersi la complementarità del "sistema azienda",

¹⁰ Cfr. P. PISONI, L. PUDDU, O. VOLPATTO, *L'economia delle imprese alberghiere*, Giuffrè, Milano, 1983, pag. 127 e ss.

ma è pur vero che ogni ricavo non conseguito si riflette negativamente nel risultato finale della gestione.

Dal lato della domanda dei servizi alberghieri, a differenza della tradizionale domanda di beni o servizi necessari per la soddisfazione di uno specifico bisogno, essa deve rispondere a una immediata esigenza di “ospitalità” in quel determinato luogo ove si colloca l’impresa alberghiera, intendendo con il termine “ospitalità” un coacervo di esigenze che surrogano in massima parte le condizioni abituali degli utenti nella rispettiva località di residenza. In altre parole, si tratta di un bisogno particolarmente composito e indefinito, dove l’individuo è posto in una posizione di centralità e attorno al quale esso acquisisce contorni personalizzati. Il fattore umano, dunque, introduce innumerevoli elementi probabilistici nel definire il servizio in questione, che si aggiungono a quelli tipici della struttura aziendale.

L’attività di produzione delle imprese alberghiere – come si è visto – può essere diversamente qualificata secondo criteri complementari¹¹ che vanno dal grado di contatto con la clientela alla configurazione organizzativa. Generalmente i servizi alberghieri vengono distinti – tuttavia – in:

- servizi principali;
- servizi complementari;

¹¹ Cfr. M. RISPOLI – M. TAMMA, *Le imprese alberghiere*, Cedam, Padova, 1991, pag. 163 e ss.

- servizi amministrativi.

I servizi principali, o diretti, sono tesi a soddisfare le esigenze primarie della clientela e costituiscono il contenuto minimo della prestazione di “ospitalità”. Esiste dunque un *nucleo*¹² formato dall'alloggio, volto a soddisfare l'esigenza di pernottamento, dal servizio ristorazione e dal ricevimento. Attorno al nucleo si dipanano altri servizi che dipendono dalla configurazione¹³ di servizi ricettivi che l'impresa alberghiera ha scelto di fornire. Si tratta di prestazioni secondarie che aumentano le comodità percepite dalla clientela – trasporto, attività ricreative, sportive, culturali, custodia, cambiavalute, *fitness center*, terme – e tese a rafforzare il legame con il cliente abituale e attirare l'attenzione di quello potenziale.

Si tratta di servizi diretti, in quanto presuppongono il contatto diretto tra cliente e personale alberghiero. In quanto tali, i servizi diretti presentano anche la peculiarità di non poter essere standardizzati, poiché necessitano l'adattamento alle singole necessità del cliente in un circolo virtuoso di personalizzazione e personificazione¹⁴.

¹² Cfr. G. LIBERATORE, *Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive*, Cedam, Padova, 1993, pag. 37.

¹³ Cfr. G. FERRERO, P. PISONI, L. PUDDU, O. VOLPATTO, *Manuale di amministrazione alberghiera*, Giuffrè, Milano, 1983.

¹⁴ Personalizzazione per il completo accoglimento delle richieste del cliente, e personificazione per la costante presenza attiva del personale addetto. Cfr. P. RICCI, *Op. cit.*, pag. 60 e ss.

Più che migliorare i servizi primari, generalmente gli alberghi aumentano e diversificano quelli secondari, giungendo ai limiti dei criteri della classificazione di appartenenza: allontanandosi dallo standard di riferimento della propria categoria, molti alberghi che si orientano verso i servizi secondari possono offrire prestazioni simili agli alberghi di categoria superiore.

Infine, i servizi amministrativi hanno natura interna e riflettono l'organizzazione e la divisione del lavoro in seno all'azienda alberghiera: si tratta dei servizi di contabilità, di cassa, economato, cucina, *marketing*, direzione, e così via, servizi che si svolgono in *back office*, senza un contatto diretto tra personale e clientela. Proprio in riferimento a quest'ultimo aspetto, il personale alberghiero si distingue anche in personale *di contatto* e in personale *di retrovia*.

Capitolo 2

Strumenti contabili dell'impresa alberghiera

2.1 – Il sistema informativo.

Nessuna decisione può essere assunta in mancanza d'informazioni, poiché la conoscenza permette di ridurre le percentuali di incertezza nella gestione, permette di orientare l'attività di direzione e di coordinamento nei tracciati dei piani e dei programmi e, se tempestiva, consente efficaci interventi correttivi secondo necessità.

Il sistema informativo deve rispondere necessariamente a criteri di efficacia e di efficienza: deve consentire la comunicazione tra tutti i livelli organizzativi in modo da trasmettere l'informazione nel tempo utile ai destinatari. Non avrebbe utilità un'informazione giunta in ritardo, né un'informazione non richiesta; il tutto visto sempre in un'ottica economico aziendale, tenendo sempre conto il divario tra costo del sistema informativo e utilità dello stesso.

Sintetizzando il sistema informativo all'interno di una impresa alberghiera, si può riscontrare:

- la contabilità dei servizi;
- la contabilità generale;
- le elaborazioni statistiche¹⁵.

¹⁵ Cfr. P. RICCI, *Op. cit.*, pag. 73 e ss.

Il sottosistema della contabilità dei servizi è diretto alla misurazione ed al controllo dell'attività svolta all'interno dei "reparti" nei quali è possibile suddividere la complessa attività di gestione alberghiera. Ogni reparto dà luogo ad accadimenti ai quali è possibile collegare fenomenologie contabili; come più volte specificato in precedenza, tali servizi consistono nel ricevimento, nel servizio di prenotazione, cassa, cambiavaluta, deposito e custodia valori, autorimessa, cucina, ristorante, bar, lavanderia, palestra, piscina, ecc.

2.2 – La contabilità dei servizi.

La contabilità dei servizi costituisce la prima rete informativa in cui si rilevano gli accadimenti della gestione alberghiera¹⁶. Trattandosi di scritture semplici, elementari, non sistematiche, possono essere sintetizzate nel classico "buono", un tipo di documento che assume forme estremamente diversificate in relazione al reparto al quale si riferisce. Esso risponde alla necessità di abbinare a ciascuna prestazione fornita al cliente un documento scritto che venga utilizzato sia internamente per le rilevazioni, sia verso il cliente stesso che vorrà conoscere la qualità e la quantità dei suoi addebiti. Per la caratteristica della immaterialità dell'intera prestazione alberghiera, è di fondamentale importanza che nessun servizio venga fornito con ordinazioni trasmesse verbalmente ai reparti di

¹⁶ Essa raccoglie "i primi dati relativi alle operazioni, dati che saranno poi elaborati e coordinati nelle scritture di ordine superiore", A. AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1978, pag. 544.

competenza; in tal modo si evitano sia contrasti con la clientela, sia abusi del personale.

Una volta compilato, e sottoscritto dal cliente, il buono deve essere trasmesso alla segreteria, o amministrazione, che ha il compito di tenuta della contabilità dei servizi. I buoni vengono raggruppati per cliente, o più semplicemente per numero di camera e giornalmente registrati sulla *main courante*¹⁷, che è il registro cronologico degli accadimenti di gestione dell'albergo.

In un certo senso, i buoni possono essere considerati come una “prima nota” – se si vuole trovare un’analogia nella contabilità generale – mentre la *main courante* costituisce il “giornale”. Queste sono tipologie di rilevazioni contabili “minime”¹⁸, vale a dire documenti contabili tenuti e rinvenibili, con modalità differenti, presso qualunque tipo e forma di impresa alberghiera. Nelle imprese gestite da società di capitali o appartenenti a categorie più elevate, “all’aumentare della complessità interna ed esterna, anche i processi amministrativi devono essere in grado di produrre e trattare informazioni sempre più dettagliate, preventive, concomitanti, e successive al manifestarsi degli accadimenti d’azienda. In tali circostanze, assumono particolare rilievo i processi di rilevazione articolati per periodi brevi, riferiti ai singoli tipi di servizi offerti alla clien-

¹⁷ Cfr. M. CIPRIANI, *Azienda alberghiera*, Buffetti, Roma, 1999

¹⁸ Cfr. P. RICCI, *Op. cit.*, pag. 75.

tela degli alberghi, alle singole unità organizzative, volti a integrare le informazioni di base tendenzialmente aggregate tipiche della contabilità generale”¹⁹.

Nel registrare gli accadimenti sul giornale d'albergo si deve indicare necessariamente il numero di camera, abbinato al nome del cliente, gli addebiti giornalieri distinti per servizio, il totale giornaliero degli addebiti collegato al riporto dal giorno precedente, il riporto al giorno successivo, eventuali anticipi già versati. L'informazione immediata che deve scaturire da una lettura della *main courante* deve essere l'ammontare totale del debito del cliente, qualora costui volesse conoscerlo con brevissimo preavviso. Ovviamente ciò comporterebbe una rapidità di aggiornamento dello stesso registro quasi in tempo reale, evento che può ravvisarsi negli alberghi altamente organizzati e soprattutto informatizzati: la tenuta del giornale è assolutamente libera e non è soggetta a vincoli strutturali, motivo per cui nella maggior parte dei casi il registro cartaceo ormai quasi del tutto in disuso, è stato sostituito dal giornale elettronico che permette il puntuale e rapido assolvimento di tale compito. In aggiunta al contenuto necessario della registrazione giornaliera, la *main courante* può anche serbare memoria di eventuali agevolazioni riservate a un certo tipo di clientela, come sconti accordati a intere categorie o a clienti selezionati.

¹⁹ Cfr. M. RISPOLI, M. TAMMA, *Op. cit.*, pag. 238.

Alla fine della giornata, il giornale deve riportare il totale generale e il totale riferito a ciascun cliente. Alimentandosi con dati e informazioni provenienti dai vari reparti dai quali il cliente ottiene servizi differenti, la *main courante* permette al reparto amministrativo di conoscere l'andamento dell'attività alberghiera: considerando che i totali giornalieri, settimanali, mensili, vengono posti a confronto con i medesimi totali dell'anno precedente, è possibile ottenere rapidamente degli aggregati informativi di differente utilità allo scopo di orientare future scelte.

Come più volte ripetuto in precedenza, nell'albergo ogni servizio genera accadimenti che vengono rilevati. Oltre all'alloggio, il servizio cucina, ristorante e bar devono essere particolarmente seguiti contabilmente per il loro legame con il magazzino.

Le rilevazioni relative ai consumi di cucina, infatti, rispondono alla duplice esigenza di determinare i consumi e di controllare dispersioni e sottrazioni. La determinazione dei consumi si lega a sua volta all'esigenza di individuare il costo del reparto e il prezzo al pubblico della prestazione erogata.

In realtà, il controllo diretto ad evitare sottrazioni o dispersioni, più che di tipo contabile dovrà essere fisico, tendendo a non rendere gli oneri maggiori dei benefici. Tenendo anche conto del fatto che la cucina spesso è il luogo meno adatto alla tenuta di qualsivoglia contabilità, si comprende come in molti casi si

preferisca semplificare le rilevazioni registrando i generi alimentari in carico a inizio giornata, quelli rimanenti al termine, e confrontando tali misurazioni con il numero dei coperti serviti. In tal modo, eventuali ammanchi di generi alimentari si potranno rendere evidenti se superiori a determinate quantità, mentre controlli più capillari o incisivi possono essere giustificati per generi alimentari di elevato pregio.

L'informazione utile che si ricava da questo tipo di contabilità è soprattutto di tipo statistico, allo scopo di orientare i successivi approvvigionamenti in relazione al numero di coperti da servire. La rimanenza di generi alimentari conservata in cella refrigerata, servirà come base per l'organizzazione dei pasti del giorno successivo.

In sala ristorante la prima annotazione contabile è sempre il buono se il pasto è consumato da un cliente dell'albergo, onde comunicare al reparto amministrativo i consumi di bevande non incluse nel prezzo della pensione; in genere in sala ristorante gli avventori possono anche non essere pensionanti, ed in tal caso il personale di sala deve essere in grado di compilare il vero e proprio conto da saldare alla reception.

Tali contabilizzazioni presuppongono che le ordinazioni siano state prese per iscritto sulla *commande*, utile sia per la redazione del conto – per i clienti

esterni – sia per lo scarico delle vivande e delle bevande, nonché per il conteggio degli *extra* per i clienti pensionanti.

Anche per il servizio bar l'uso dei buoni è fondamentale per la corretta contabilizzazione dei consumi, dal momento che le risultanze degli stessi devono essere trascritte sulla *main courante* e quindi sul conto d'albergo. In moltissimi casi, tuttavia, il servizio bar è dotato di registratore di cassa e quindi di autonomia contabile²⁰.

Un discorso a parte merita la contabilità del magazzino, che per le imprese alberghiere è obbligatoria solo qualora siano superati determinati limiti²¹ o nel caso in cui esista un magazzino centralizzato che serva diversi alberghi dislocati in Comuni differenti.

Normalmente i generi in carico si annotano su schede che specificano – per genere merceologico – le quantità e i prezzi di acquisto comprensivi degli oneri accessori, le quantità consumate e quelle residue. Tali valori vengono poi riepilogati per totali giornalieri, mensili e annuali, in modo da avere celermente l'informazione necessaria del consumo di periodo e la consistenza al termine dello stesso, qualunque esso sia. Il magazzino dell'albergo concerne, oltre ai ge-

²⁰ Nel caso in cui il servizio bar sia affidato a terzi, solitamente alla consegna delle bevande, dei vini e dei liquori si addebita al gestore il valore di carico, per “scaricarlo” man mano che si effettuano i consumi con scritture a credito, al valore di vendita anche per le consumazioni gratuite. Il valore delle consumazioni in bottiglia viene misurato con unità convenzionali, conteggiando alcune dosi in meno per prudenza.

²¹ L'obbligatorietà della contabilità di magazzino è subordinata al superamento congiunto di due limiti quantitativi: rimanenze per euro 1.032.913,00 e ricavi per euro 5.164.568,00. Tali limiti devono essere superati per due

neri alimentari, le bevande e i materiali d'uso. Per questi – stoviglie, biancheria, arredi e mobili – si possono anche riscontrare dei reparti ai quali è affidata la responsabilità delle dotazioni assegnate, ove si riscontrano strumenti contabili – schede di carico provenienti dall'economato, buoni per eventuali spostamenti – che “fotografano” i materiali a disposizione di quel reparto in un dato momento.

2.3 – La contabilità generale.

Vero e proprio perno del più generale sistema informativo dell'impresa alberghiera, la contabilità generale può definirsi un “preordinato processo organico e continuo di rilevazioni quantitative, con specifiche funzioni di accertamento amministrativo”²². Ogni fatto amministrativo si riflette nella contabilità generale attraverso unità elementari ad esso dedicato che ne rileva l'insorgenza, eventuali accrescimenti, diminuzioni, nonché il venir meno, denominato “conto”²³; l'organizzazione sistematica dei conti permette una visione d'assieme del capitale di funzionamento dell'impresa, e del reddito d'esercizio attraverso l'analisi dei fenomeni e fatti con i quali intercorre una qualsiasi relazione con l'esterno²⁴. La rilevazione è lo strumento attraverso il quale il fenomeno, una

anni consecutivi per far scattare l'obbligo dal secondo anno successivo; l'obbligo viene meno se per due anni consecutivi rimanenze e ricavi siano inferiori.

²² Cfr. G. FERRERO, F. DEZZANI, P. PISONI, L. PUDDU, *Contabilità e bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano, 2000, pag. 4.

²³ Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1990, pag. 250 e ss.

²⁴ “Se al sistema di scritture si richiede semplicemente la conoscenza del reddito, inteso come risultato complessivo dell'esercizio, la diretta rilevazione dei fenomeni interni di gestione può essere, a questi effetti, convenientemente tralasciata. I fenomeni interni concorrono – è ben vero – a formare il complessivo reddito d'esercizio: i modi più o meno economici di attuare i processi produttivi, la maggiore o minore efficienza dell'organizzazione

volta verificato e analizzato, si memorizza per la comprensione degli effetti sull'economia dell'impresa.

Gli innumerevoli fenomeni che si ripercuotono sull'economia dell'impresa alberghiera possono sintetizzarsi nel finanziamento, nella acquisizione dei fattori produttivi, nella trasformazione e nella vendita. In una logica temporale il finanziamento precede tutti gli altri processi dal momento che la mancanza di capitali non permette neppure la venuta ad esistenza dell'impresa, siano essi propri o di credito.

I fattori produttivi – sia strutturali che correnti²⁵ - una volta acquisiti, vengono combinati per fornire i tradizionali servizi di pernottamento, ristorazione e tutti gli altri che arricchiscono l'offerta alberghiera. Il prezzo al quale i servizi alberghieri vengono acquisiti dai clienti, costituiscono la misura del ricavo conseguito dall'impresa. Il flusso finanziario così ottenuto, sarà diretto ad alimentare successivi processi produttivi.

La complessa dinamica qui sinteticamente descritta, necessita di regole da applicarsi all'organizzazione sistematica dei conti che ne racchiudono le infor-

del lavoro e dei collegamenti tra reparti produttivi, tra i settori tecnici e quelli commerciali o amministrativi, i rendimenti delle materie, del lavoro e delle macchine: questi ed altri fenomeni interni di gestione hanno naturalmente grande parte nella formazione dei suddetti risultati d'esercizio. Ma la loro azione su questi risultati si esercita attraverso gli scambi tra l'impresa e i terzi, risolvendosi, a parità di altre condizioni, in una diminuzione dei complessivi costi di acquisizione dei fattori produttivi od in un aumento di ricavi di collocamento dei prodotti". Cfr. P.ONIDA, *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, Giuffré, Milano, 1970.

²⁵ Per fattori produttivi strutturali s'intendano immobili, mobili, attrezzature, impianti, cucine ecc. Per fattori correnti i servizi di fornitura di energia elettrica, di manutenzione, locazioni, trasporti. Cfr. P.D. MODICA, *La contabilità per la direzione nelle imprese alberghiere*, Giuffré, Milano, 2004, pag. 34.

mazioni, consistente nel metodo della partita doppia. Ma nessuna contabilità – anche se disciplinata dal metodo partiduplistico – può ammettere l’assenza di un piano dei conti, che permette di avere una immediata raffigurazione dell’attività svolta dall’impresa rispondente alla normativa civilistica e fiscale²⁶.

Il piano dei conti di un’impresa alberghiera non solo tiene conto della finalità principale, ma anche degli ulteriori sviluppi informativi ai fini del controllo di gestione. In relazione a ciò, le poste relative ai costi ed ai ricavi vengono classificati secondo la loro natura, includendo tra le immobilizzazioni materiali voci quali “biancheria”, “argenteria”, tra le disponibilità liquide la “cassa principale”, “ricevimento” e “ristorante”, ai crediti compresi nell’attivo circolante i “crediti verso agenzie turistiche”, ai costi per servizi i “costi per lavanderia”; in molti casi si associa alle varie voci dei componenti reddituali un collegamento con le aree gestionali dell’albergo.²⁷

2.4 – Elementi tipici di gestione e rilevazioni contabili.

Gli elementi di costo caratterizzanti la gestione alberghiera scaturiscono dall’acquisto di generi alimentari, bevande e materiali per pulizie, per le prestazioni di lavanderia, le spese per il materiale promozionale (*depliant, brochure, videotape*, calendari ed altro materiale pubblicitario), i costi per il servizio di

²⁶ Cfr. L. MARCHI, A. PAOLINI, *Il piano dei conti*, Ergon Business Communication, Milano, 1992.

²⁷ Già dal 1926 negli Stati Uniti si è cercato di creare un sistema uniforme di contabilità per l’industria dell’ospitalità; ciò ha permesso di operare confronti nel tempo e nello spazio tra unità alberghiere, e di comporre

prenotazione, quelli relativi agli addobbi floreali e i canoni RAI e diritti Siae connessi alla detenzione e all'utilizzo in pubblico di apparecchi radiotelevisivi.

Gli articoli in partita doppia relativi possono assumere le seguenti forme:

Acquisto di generi alimentari	a	Debiti v/fornitori		
Canone Rai	a	Creditori diversi		
Lavanderia	a	Debiti v/fornitori		
Materiali di pulizia	a	Debiti v/fornitori		
Addobbi floreali	a	Debiti diversi		

Le prestazioni alberghiere tipiche quali il pernottamento, la pensione completa, il servizio ristorante, bar, garage si traducono nei ricavi caratteristici della gestione, a cui devono aggiungersi quelli conseguibili da eventuali locazioni di immobili, di spazi espositivi, dalla vendita di determinati beni (a volte alcuni oggetti dell'arredo possono far parte di un catalogo e acquistabili dalla clientela); in termini di scritture in partita doppia si avrebbe:

Crediti v/clienti	a	Diversi		
	a	Pensione completa		
	a	Pernottamento		
	a	Garage		
Crediti diversi	a	Locazione di locali		

statistiche relative al settore. Cfr. Hotel Association of New York City, *Uniform system of accounts for the lodging industry*, Educational Institute of the American Hotel & Lodging Association, Michigan, 1996, pag. 203 e ss.

Un altro tipico servizio fornito dall'impresa alberghiera è la custodia di oggetti consegnati dalla clientela, che normalmente viene contabilizzato ricorrendo ai conti d'ordine:

Beni di clienti in custodia	a	Cienti c/beni in custodia		
Cienti c/beni in custodia	a	Beni di clienti in custodia		

Si discute²⁸ sulla opportunità di iscrivere un fondo nel passivo dello Stato Patrimoniale valutando il rischio inerente la perdita dei beni ricevuti in deposito, riconoscendo dunque un collegamento tra conti d'ordine per beni di terzi e sistema dei rischi. Secondo la prevalenza delle tesi sull'argomento²⁹, invece, si ritiene di lasciare ai conti d'ordine la propria valenza informativa, ferma restando la necessità di congetturare gli effetti del danneggiamento dei beni sul reddito e sul patrimonio.

In sede di assestamento dei conti, di particolare importanza si presentano le scritture relative agli ammortamenti. I "tipici costi ammortizzabili sono quelli delle immobilizzazioni tecniche. I costi di queste immobilizzazioni, di regola, non s'imputano direttamente all'esercizio nel quale vengono sostenuti, giacché l'utilità delle immobilizzazioni non si esaurisce in quell'esercizio, ma si estende

²⁸ Cfr. D.TRAVELLA, *I conti d'ordine nel bilancio d'esercizio: profili innovativi di contabilizzazione*, Egea, Milano, 2000, pag. 45.

²⁹ Cfr. P. RICCI, *Op. cit.*, pag. 87, e anche L.M. MARI, *La teoria dei conti d'ordine*, Giappichelli, Torino, 1997, pag. 39.

a tutti gli esercizi nei quali le immobilizzazioni potranno essere usate nell'impresa³⁰”.

Nell'impresa alberghiera il livello delle immobilizzazioni risulta particolarmente elevato, anche in relazione alla necessità di assicurare i servizi di ospitalità adeguati, come più volte ripetuto in precedenza.

Per contro, di rilevanza modesta appare la problematica connessa alla valutazione delle rimanenze di merci e materie in genere, considerato il particolare prodotto erogato dall'impresa alberghiera.

L'assestamento dei conti, giova ricordarlo, permette di dare agli stessi un significato consistenziale³¹, poiché fino al momento dedicato a questa importante fase di rilevazione, i conti accolgono costi e ricavi sospesi alla fine del precedente esercizio, e costi e ricavi d'esercizio che non permettono di assegnare compiutamente la grandezza al reddito del periodo. Manca infatti la rilevazione di costi e ricavi di differita imputazione che sarebbe impossibile da effettuarsi continuamente senza attendere il termine dell'esercizio, trattandosi di elementi che influenzano anche i redditi degli esercizi futuri e che in sostanza costituiscono elementi del capitale in tal momento. Mediante le operazioni di assestamento, dunque, i valori del conto da serie a “significazione dinamica” si tramutano a serie a “significazione statica”, in modo da permettere a ciascun conto di accoglie-

³⁰ Cfe. P. ONIDA, *Op. cit.*, pag. 146.

re il valore attribuito all'oggetto, circostanza che si verifica esclusivamente per il conto *Cassa*.

Ci si rende ben conto quindi di come assestare i conti costituisca un momento estremamente delicato per la rilevazione contabile, poiché si effettua una valutazione che condiziona anche gli esercizi futuri, addossando costi che potrebbero non abbattersi, o sopravvalutando elementi del capitale che non produrranno i redditi attesi³².

Nell'impresa alberghiera, alcune analisi di fine esercizio possono riguardare:

- perdite presunte derivanti da oscillazioni sfavorevoli dei cambi, che influenzano la valutazione dei crediti in valuta estera nei confronti delle agenzie di viaggio ed altri intermediari stranieri. La valutazione dei crediti in valuta estera comporta non poche difficoltà, considerando la scelta del rapporto di cambio da adottare per la conversione in moneta di conto.

- gli oneri futuri connessi alle politiche di manutenzione, riparazione e rinnovo degli impianti e delle strutture. La stagionalità della domanda e

³¹ Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1990, pag. 404.

³² "...per dare alcun significato alle naturali preoccupazioni circa i vaghi requisiti della "verità" e della "sincerità" del bilancio occorre subordinare, almeno tendenzialmente, e cioè non sul piano precettistico ma su quello di un supremo avvertimento razionale, quella libertà di valutazione a particolari limiti cautelari. La ragioneria non formula ipotesi generali di mala fede. Supporre che il valutatore volutamente pieghi le sue determinazioni a propositi meno che retti è ipotesi estranea alla corretta esplicazione dell'attività contabile. Ma quel valutatore può errare; può intravedere certi fenomeni con fisionomie ad essi estranee; può ad essi congetturamente assegnare sviluppi che non avranno; può sopravvalutare talune circostanze ed altre deprimerne oltre il giusto."Cfr. D. AMODEO, *Op. cit.*, pag. 772.

la conseguente temporanea inattività degli impianti e delle attrezzature comporta in molti casi un logorio maggiore del continuo funzionamento. Oltre a tali motivi, le opportunità di rinnovo derivano anche da politiche attuative di strategie di adeguamento ad esigenze della clientela o necessità del mercato da servire.

In relazione a quanto detto, si possono avere scritture del seguente tipo:

Perdite su crediti in valuta	a	Fondo oscillazione cambi		
Manutenzioni e riparazioni	a	Fondo manutenzioni e riparazioni		

Per quanto concerne le scritture di rettifica, relative a costi e ricavi già contabilizzati nel periodo amministrativo ma di competenza economica degli esercizi successivi³³, si procederà con la rilevazione di risconti attivi e passivi, di valutazione di alcune rimanenze. Di frequente accade di assistere ad incrementi di immobilizzazioni per lavori interni che derivano dalla capitalizzazione di quote di costi per lavoro od altri costi sostenuti da alcune direzioni (negli alberghi di dimensioni elevate) per progetti, studi e ricerche di marketing. Si possono dunque riscontrare scritture del tipo:

³³ "...taluni costi rilevati nell'esercizio in chiusura sono imputabili, interamente o in parte, ad esercizi successivi in quanto in questi esercizi si conseguiranno (almeno presumibilmente) ricavi contrapponibili, sia pure indirettamente e indistintamente, a quei costi, o si godranno i servizi per l'ottenimento dei quali i costi sono stati sostenuti. Si dice anche che il rinvio a carico di esercizi successivi di costi rilevati in passato, trova fondamento eco-

Immobilizzazioni in corso	a	Costruzioni interne		
Spese per esperienze e studi	a	Capitalizzazione di spese		

Per l'ultimo gruppo delle scritture di assestamento, quelle dedicate all'ammortamento delle immobilizzazioni materiali ed immateriali va detto che nella contabilità generale delle imprese alberghiere se ne riscontrano di numerose, e in particolare si caratterizzano per l'elevata percentuale di ammortamento di talune voci di costi pluriennali, quali ad esempio la biancheria e le attrezzature in genere³⁴.

Ammortamento biancheria	a	Fondo amm.to biancheria		
Ammortamento arredi	a	Fondo amm.to arredi		
Amm.to impianti specifici	a	Fondo amm.to impianti sp.		

Le scritture di assestamento costituiscono un preludio all'epilogo scritturale, vale a dire a quell'ultima fase nella quale i conti inerenti costi e ricavi di competenza dell'esercizio trovano definitiva sistemazione nel Conto Economico, ai fini dell'evidenza del risultato del periodo, mentre tutti gli altri si riepilogano, secondo la disciplina che si vedrà in seguito, nel prospetto dedicato allo

nomico nel fatto che l'utilità di questi costi si manifesta o continuerà a manifestarsi in futuro". Cfr. P. ONIDA, *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, cit. pag. 143 e ss.

³⁴ I coefficienti fiscali previsti per l'attività di alberghi, ristoranti, bar e attività affini sono i seguenti: Edifici 3%, Costruzioni leggere 10%, Mobili e arredamento 10%, Biancheria 40%, Attrezzature 25%, Impianti generici 8%, Impianti specifici 12%, Macchine d'ufficio ed elettroniche 20%, Mezzi di trasporto 20%, Autovetture 25%.

Stato Patrimoniale. Nelle imprese alberghiere è possibile riscontrare l'utilizzo di prospetti intermedi tra le scritture interne e quelle ufficiali.

Conti di siffatta tipologia sono del tipo “a risultati lordi³⁵”, che forniscono informazioni aggiuntive di maggiore portata gestionale. Ciò si lega naturalmente alla possibilità di individuare efficacemente centri di costo o centri di profitto che si prestino a rilevazioni del genere. Il servizio ristorante, ad esempio, presenta costi autonomi – provviste alimentari, bevande, liquori – che possono essere confrontati, una volta individuato il “costo del venduto” con i ricavi conseguiti. In tal modo, per ogni elemento distinto di costo è possibile conoscere il margine di profitto ritraibile e assumere le conseguenti decisioni.

Il risultato lordo espresso dal conto trova apposita collocazione tra i ricavi di un conto *esercizio albergo e ristorante* che raggruppa tutti i costi e ricavi di competenza dell'esercizio e che funge da raccordo per la composizione degli schemi obbligatori di Conto Economico previsti dalla normativa vigente.

	Rim.ini.li	Acquisti	Rim. Finali	Costo del venduto	%	Profitti
Provviste						
Vini						
Liquori						
Acqua minerale						
Birra						
----						Xxx

Conto esercizio albergo e ristorante

Stipendi		Profitto lordo ristoro (vedi prospetto precedente)	
Salari		Ricavi albergo	
Fitti		Ricavi di altri servizi	
Telefono			
Acqua			
Illuminazione e riscaldamento			
Pubblicità e acquisizione clientela			
Cancelleria e stampati			
Riparazioni e manutenzioni			
Consumi cristalleria, posateria, stoviglie, ecc.			
Consumo biancheria, coperte ed altro			
Consumo altre scorte			
Spese generali			
Costi servizi speciali			
Utile lordo di gestione			

L'utilizzo di prospetti di questo tipo consente il superamento della naturale diversità di numero e di denominazione tra le poste del bilancio civilistico e i conti del piano contabile. Il piano dei conti in uso presso un'impresa, adottato secondo le esigenze proprie di informazione e di rilevazione, per quanto compatibile con lo schema di bilancio, presenta un grado di dettaglio e di analisi che

³⁵ Cfr. A. SALZANO, *Organizzazione, analisi dei costi e struttura del bilancio di esercizio delle imprese alberghiere*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, febbraio-marzo 1967, pag. 61 e ss.

richiede un'operazione di conciliazione extra-contabile tra i singoli conti e gli aggregati obbligatori. Con il prospetto di raccordo si possono raggruppare per classi omogenee le diverse voci espresse dalla situazione contabile assestata.

2.5 – Il bilancio di esercizio.

“Bilancio è il documento contabile che espone i risultati dell'esercizio, e, in particolare nelle imprese, l'utile conseguito o la perdita sofferta in conseguenza delle operazioni compiute nel periodo amministrativo”³⁶.

Il bilancio, dunque, è la rappresentazione sintetica degli aspetti economici, patrimoniali e finanziari della gestione al termine di un arco temporale prestabilito e deve fornire la conoscenza del risultato economico attribuibile all'esercizio nonché le condizioni nelle quali si svolgerà la gestione futura.

Sebbene il codice civile prescriva alcuni postulati quali linee fondamentali di comportamento nella stesura del bilancio – deve essere redatto con chiarezza, deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio – e fornisca principi da osservarsi obbligatoriamente³⁷, il processo di redazione del bilancio presenta una propria complessità dovuta alla combinazione di diverse circostanze.

³⁶ Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, cit., pag. 560.

³⁷ “Continuazione dell'attività come ipotesi di funzionamento dell'impresa, prudenza, assunzione del principio di competenza economica e non di cassa, valutazione separata dei beni eterogenei, comparabilità”. Cfr. Codice Civile, artt. 2423bis.

Principalmente, la necessità di “fotografare” periodicamente l’andamento della gestione costituisce un arbitrio³⁸ poiché la vita dell’impresa è un *unicuum* che non può subire partizioni. Il reddito d’esercizio è di per sé un risultato parziale, ottenuto dall’accostamento di alcuni costi ad altri ricavi, isolati artificialmente dalle masse di costi e di ricavi d’impresa. Si comprende dunque come l’arbitrarietà delle scelte nell’individuazione o nello scarto di determinate voci possa compromettere – o quantomeno rendere un mero fatto teorico – quanto richiesto dal legislatore in relazione al contenuto del bilancio.

Si pensi inoltre alla possibilità di interpretare erroneamente i fatti che puntualmente accadono nel corso dell’attività dell’impresa, circostanza che non può essere evitata a causa di limiti insiti negli strumenti contabili: omissioni o ripetizioni nelle registrazioni, inversioni di cifre, imputazioni a un conto piuttosto che a un altro costituiscono errori tipici della scritturazione contabile – ridotti notevolmente dall’introduzione dei software di contabilità – che possono essere corretti nel corso della redazione del bilancio, al momento della lettura del *bilancio di verifica*³⁹.

Inoltre, occorre tener presente che la quasi totalità delle voci di bilancio costituiscono il frutto di processi valutativi estremamente soggettivi o conven-

³⁸ Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, cit., pag. 562.

³⁹ Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, cit., pag. 387.

zionali, che si combinano in vista del significato da attribuire all'intero documento e dunque anche allo stesso risultato di periodo.

Non da ultima, va segnalata l'interferenza fiscale che impone le sue opzioni alle volontà del rilevatore, condizionando inevitabilmente le risultanze contabili.

Il bilancio di esercizio è un documento ufficiale, destinato a pubblicazione poiché trasmette una determinata informazione a dei soggetti che istituzionalmente ne sono fruitori: la funzione precipua del bilancio è quella di “rendere il conto” dell'attività svolta, a soggetti nell'interesse dei quali l'attività d'impresa è svolta, e il riferimento è a tutte quelle compagini societarie dove esiste una separazione tra proprietà e gestione. In tal caso i primi destinatari del bilancio sono i soci, ma possono affiancarsi a questi anche soggetti che soci non sono e hanno intenzione di entrare nella società a determinate condizioni; per l'impresa alberghiera è necessario ricordare che tutte le forme di interessenza che nel corso degli ultimi anni si sono sviluppate, hanno definito nuovi soggetti legati alle sorti aziendali, e sono tali il *franchisor* nei confronti del bilancio del *franchisee*; coloro che hanno stanziato finanziamenti a vario titolo, tra i quali possono annoverarsi anche i fornitori, in virtù della forma di finanziamento fornita con la dilazione dei pagamenti, sono interessati a determinate condizioni di solvibilità; il personale dipendente attende di leggere notizie positive soprattutto sulle future

condizioni di attività; il personale autonomo è interessato genericamente a uno stato di salute genericamente buono; i concorrenti cercano punti di forza da uguagliare o punti di debolezza da colpire allo scopo di conquistare fette di mercato; i dirigenti d'azienda, i quali hanno tutto l'interesse a vedersi riconoscere la bontà del lavoro svolto, in modo da ottenere la conferma dell'incarico. Infine, ma non meno influente, lo Stato, che attraverso la imposizione diretta o indiretta condiziona ogni singolo accadimento di gestione nonché l'intera rilevazione delle scritture.

Per tutti i soggetti indicati, la prima informazione rilevante è il reddito. Potrebbe tuttavia essere una grandezza priva di significato qualora non si conoscessero le finalità attribuite al bilancio. È un po' come una chiave di lettura, che consente di interpretare un numero altrimenti avulso da un contesto e privo di portata comunicativa sufficiente. Esistendo differenti tipologie di fruitori del bilancio, ognuna con specifiche istanze in gran parte in conflitto tra loro, ci si rende conto che un documento del genere con un fine unitario non possa esistere⁴⁰. La rappresentazione veritiera e corretta, finalità da conseguire secondo la lettera del codice civile, in realtà non deve essere intesa come un obiettivo da raggiungere ma come una logica interpretativa che permette ai fruitori del bilancio di tradurre dai numeri l'informazione richiesta.

Il bilancio deve rappresentare ciò che è accaduto, ma *economicamente* molti fatti amministrativi trovano collocazione in bilancio pur non essendo venuti ad esistenza, e ciò perché la prudenzialità del compilatore del bilancio attribuisce correttezza a tale appostazione. Ciò è possibile in quanto non tutti i valori che compongono il bilancio sono determinati oggettivamente, la maggior parte di essi è congetturata o stimata. La certezza si può riscontrare nel “contare” materialmente del denaro o dei valori bollati, ma se da un lato può definirsi grandezza oggettiva quella riportata su una fattura di acquisto o di vendita per misurare un debito di fornitura o un credito scaturente dall’attività d’impresa, appare evidente che la quantità-valore attribuita a quel debito o a quel credito non esprime ciò che sarà l’entità effettiva fino al momento del materiale pagamento o riscossione, e tale circostanza deve essere tenuta in considerazione sia nella stesura del bilancio che nella relativa interpretazione.

Anche le grandezze relative ai costi e ai ricavi, se non collegate a valori numerari che ne misurino l’entità, costituiscono il risultato di complesse stime, soprattutto nel definirle *di competenza* del periodo al quale si intende riferire il bilancio; “tutte quelle che si accolgono in luogo di quantità economiche accertate, quando queste siano mal determinabili per insufficienza di informazioni o di

⁴⁰ Cfr. M. LACCHINI, *Modelli teorico-contabili e principi di redazione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 1994, pag. 35.

conoscenza o per l'indeterminazione di fattori o condizioni che concorrono a configurarle”⁴¹ sono quantità stimate

Altre voci, ancora, sono derivazioni di previsioni, congetture su fatti il cui venire ad esistenza è inevitabile, anche se è ignoto il momento esatto del verificarsi; quando si ravvisi l'opportunità di effettuare tali congetture, il soggetto responsabile della compilazione sottrae quote di ricavi o di utili netti⁴² alla loro naturale destinazione per far sì che al realizzarsi di quel determinato evento la gestione dell'impresa non subisca i danni conseguenti a una perdita inattesa. Questo è il delicato campo degli accantonamenti di bilancio, che lo espone al pericolo di una eccessiva soggettività dei valori iscritti, quando non si tenga presente l'interesse economico dell'azienda⁴³.

⁴¹ Cfr. P. ONIDA, *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1963, pag. 557.

⁴² Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, cit., pag. 808

⁴³ Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, cit., pag. 847.

2.6 – Caratteristiche del bilancio dell'impresa alberghiera.

Il codice civile accoglie, agli articoli 2424 e 2425, la struttura obbligatoria del bilancio definitivamente scelta dal Decreto 127/91 al termine di un lunghissimo iter di formazione e recepimento della normativa comunitaria di armonizzazione della disciplina. La nomenclatura delle voci contenute negli schemi di Stato Patrimoniale e Conto Economico è dunque prescritta per legge, con alcune possibilità di adattamento previste a seconda della tipologia di attività esercitata.

Lo Stato Patrimoniale mantiene la forma a sezioni contrapposte, come nella disciplina previgente, con l'innovazione di aver seguito il criterio di liquidità crescente per entrambe le sezioni. Rigoroso è il raggruppamento delle voci in macroclassi, classi, voci e sottovoci, distinte rispettivamente da lettere maiuscole, numeri romani, numeri arabi e lettere miniscule.

“Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti” - La prima macroclasse della sezione dell'attivo, riservata ai versamenti dei soci ancora da eseguire, non presenta particolari da segnalare per le imprese alberghiere.

“Immobilizzazioni immateriali” – I fattori produttivi caratterizzati dall'elemento della intangibilità costituiscono uno dei più rilevanti problemi valutativi per la difficile individuazione degli elementi e la loro valutazione alla luce della utilità futura che possa stimarsi.

Nel corso dello svolgimento dell'attività, l'impresa alberghiera può effettuare lavori di ristrutturazioni, ammodernamento e miglioramenti su beni in locazione, oppure può dover ricorrere all'appoggio di un marchio conosciuto per ottenere supporto e benefici, oppure può accogliere la voce di *avviamento*, qualora abbia acquisito un ramo d'azienda – presumibilmente un altro albergo - e corrisposto una somma a tale titolo. In tutti questi casi si è in presenza di beni ammortizzabili rientranti nelle sottovoci previste nella classe delle immobilizzazioni immateriali.

“Immobilizzazioni materiali” – l'attività alberghiera necessita di notevoli investimenti, per cui questa classe riveste un significato considerevole. La presenza di *facilities* (piscine, mobili e arredi diversi, campi da tennis, parchi, autorimesse, attrezzature sportive, saune, centri termali, e via dicendo) e la loro elevata eterogeneità, possono indurre dubbi sulla opportunità della loro iscrizione nell'ambito del gruppo previsto dallo schema obbligatorio, piuttosto che in un altro. Volendo specificare meglio si può notare che:

- *terreni e fabbricati*; sotto questa voce devono includersi i terreni e i fabbricati strumentali all'attività tipica dell'impresa alberghiera e dunque l'intero edificio dell'albergo e le sue pertinenze, piscine e campi da tennis; dai fabbricati industriali, quali sono questi, vanno distinti i fabbricati civili, destinati ad usi diversi e che possono essere dismessi senza

recare pregiudizio all'attività dell'impresa. Occorre precisare che i fabbricati industriali sono sottoposti a vincolo di destinazione regolato da leggi regionali; il vincolo può essere rimosso con la dimostrazione che l'attività, dal punto di vista economico-produttivo, non sia più conveniente.

- *Impianti e macchinario*; le attrezzature di questo tipo – rientranti tra gli “impianti generici” - si caratterizzano per l'installazione legata al fabbricato, come ad esempio l'impianto elettrico, idraulico, telefonico e di condizionamento. Un tipo di impianto specifico, invece, può essere rappresentato dalle apparecchiature per la conservazione dei cibi, o le saune.
- *Attrezzature industriali e commerciali*; rientrano in questa sottovoce i beni che completano le dotazioni di alcuni impianti. Nell'impresa alberghiera, ad esempio nel reparto ristorante, si riscontrano gli utensili, la posateria, l'argenteria. Più specificamente, il reparto ristorante è dotato di attrezzature a seconda della fase di lavorazione dei cibi. Solo per la *preparazione*, occorre annoverare affettatrici, apriscatole, bilance, centrifughe, omogeneizzatori, porzionatrici, lavaverdure, taglia-cubettatrice. Per la *cottura* invece si riscontrano bistecchiere, brasiere, forni elettrici, forni a microonde, forni a vapore, salalmandre, friggitrici;

per la *conservazione*, possono trovarsi abbattitori di temperatura, armadi caldi, bagnomarie, contenitori termici, tavoli refrigerati; per il *lavaggio*, ci sono lavastoviglie e nastri trasportatori; per lo *smaltimento*, possono trovarsi trituratori e disidratanti.⁴⁴

- *Altri beni*; si tratta di una sottovoce residuale, prevista per tutti i beni non rientranti nelle classificazioni precedenti, come ad esempio le uniformi per il personale, gli arredi, mobili e autovetture e, per le imprese alberghiere che svolgessero attività sottoposte a regime di concessione, i beni gratuitamente devolvibili.⁴⁵

Una particolare menzione merita la circostanza che si ravvisa negli alberghi di lusso, di dotazioni di mobili e arredi di alto pregio facenti parte sia dell'ornamento di alcune *suites*, sia di alcuni locali comuni. Si tratta di beni che nel tempo registrano un incremento di valore, e dunque non suscettibili di un ammortamento ordinario, che non è semplice collocare nelle voci imposte dagli schemi civilistici.

“Immobilizzazioni finanziarie”; questa classe, dedicata agli investimenti di natura finanziaria effettuati per scopi differenti dalla mera speculazione, può assu-

⁴⁴ Cfr. V. CANTINO, *L'economia delle imprese di ristorazione collettiva*, Giuffrè, Milano, 1994, pag. 315 e ss.

⁴⁵ Lo Stato può concedere a un privato l'esercizio di un'attività pubblica sottoponendogli alcune condizioni incluse in un capitolato. Tra queste condizioni può essere previsto l'obbligo di trasferire a titolo gratuito all'ente concedente alcuni beni utilizzati dall'impresa, purché siano ancora in buono stato. In relazione a questa “devoluzione” gratuita, è riconosciuta – oltre la possibilità dell'ammortamento ordinario – l'opportunità di effettuare un ammortamento finanziario legato alla sovvenzione pubblica e alla durata della concessione.

mere una ragguardevole importanza nel caso in cui l'impresa alberghiera in esame sia legata ad un gruppo aziendale in termini di controllo o di collegamento, così come previsti dal codice civile⁴⁶.

“Rimanenze” – La particolare natura della “produzione” alberghiera non consente di rilevare tra le rimanenze un ragguardevole numero di elementi. Alla voce dedicata alle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di consumo generalmente vengono abbinate le esistenze di fine periodo di prodotti alimentari, di materiali di consumo, combustibili ed altri beni di modesta rilevanza⁴⁷.

“Crediti” – Se si considera che all'atto del pagamento del “conto” si conclude il rapporto d'affari tra albergo e cliente, la voce dedicata ai crediti non assume, per l'impresa alberghiera, particolare rilevanza. In genere si riscontrano crediti verso agenzie di viaggio e verso le società che gestiscono le carte di credito; qualora l'albergo fosse convenzionato con enti pubblici o con imprese private, registrerebbe crediti nei confronti di essi.

“Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni” – In opposizione alle immobilizzazioni finanziarie, in questa classe andrebbero incluse le partecipazioni, titoli obbligazionari ed altri prodotti finanziari acquisiti con fina-

⁴⁶ Cfr. Art. 2359 c.c.

⁴⁷ Secondo alcuni autori invece, il fatto che le imprese alberghiere non possano riscontrare rimanenze finali è una considerazione errata: alcuni beni di valore unitario elevato conducono alla rilevazione di rimanenze costituendo un problema per i soggetti che gestiscono l'impresa (come ad esempio il caso dei reparti *Food & beverage*). Cfr. M.S. AVI, *Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*, Giappichelli, Torino, 1995, pag. 64 e ss.

lità speculative: nelle imprese alberghiere non si riscontrano di frequente bilanci che contengano voci simili.

“Disponibilità liquide” – Depositi bancari, assegni e denaro contante si rilevano nella disponibilità delle imprese alberghiere allo stesso modo delle altre imprese. Per quanto riguarda la cassa, occorre ricordare che nella *reception* esiste quasi sempre un servizio dedicato alla clientela per il cambio di biglietti di grande taglio, per alcune spese rimborsabili all’atto del pagamento del conto (tabacchi, biglietti di trasporto) che sono oggetto di rilevazione a parte e che confluiscano in bilancio.

“Ratei e risconti” – La presenza di risconti attivi può essere dovuta alla circostanza che l’edificio alberghiero sia acquisito in locazione e che il corrispettivo della stessa sia stato pagato in via anticipata, per l’anno o per più anni successivi. L’indicazione separata del “disaggio su prestiti” non costituisce elemento degno di nota per l’impresa alberghiera.

“Patrimonio netto” – Tra le voci componenti il Patrimonio netto possono essere di un qualche interesse le Riserve di rivalutazione che vengono alimentate in seguito all’emanazione di apposite leggi: data la rilevante entità dei beni immobilizzati nelle imprese alberghiere, la procedura di rivalutazione si considera conveniente. Nei casi di affitto di azienda, le altre riserve accoglieranno le poste collegate agli ammortamenti relativi.

“Fondi per rischi ed oneri” – Onde evitare l’appostazione di fondi per rischi generici, che si tradurrebbero in riserve di utili vere e proprie, il legislatore impone che sotto questa macro classe si accolgano accantonamenti volti a coprire i rischi per perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali è ignoto il momento in cui si verificherà o la misura in termini quantitativi. Tipico dell’impresa alberghiera è il Fondo per il trattamento di quiescenza previsto dal Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro per i dipendenti del settore alberghiero⁴⁸. Come sottovoce residuale, si segnalano fondi per rischi specifici dell’attività alberghiera di natura legale, contributiva, contrattuale ed anche commerciale. Si ritiene che l’utilizzazione da parte della clientela delle *facilities* esponga l’impresa a rischi correlati – si pensi alla frequenza di piscine, saune, e via dicendo – insieme a quelli inerenti campagne promozionali. Non da ultimo, va ricordato che in molti casi in albergo si lasciano in custodia beni di particolare valore che, al termine dell’esercizio possono indurre alla creazione di un fondo a copertura di rischi assicurati parzialmente o non assicurati del tutto.

Le macro classi *“Trattamento di fine rapporto”, “Debiti”, “Ratei e risciolti”* non forniscono argomenti di particolare tipicità per le imprese alberghiere.

⁴⁸ Tale Contratto ha istituito a favore dei lavoratori in servizio alla data del 31 maggio 1986 un premio di anzianità commisurato a una mensilità di retribuzione, dopo dieci anni di servizio; una mensilità e mezza dopo quindici anni; due mensilità di retribuzione dopo venti anni di servizio; tre mensilità dopo trenta anni.

“Conti d’ordine” – In calce allo Stato Patrimoniale delle imprese alberghiere i conti d’ordine possono essere numerosi, sia per le garanzie prestate a favore di imprese legate da una forma di controllo o di collegamento; più i frequente si notano scritture del genere per serbare memoria di beni di terzi in custodia presso l’albergo.

2.7 – Il Conto Economico.

Il Conto Economico è stato completamente rinnovato dalla lettera del D. Lgs. 127/91 con l’adozione della forma scalare, che permette di giungere al risultato d’esercizio attraverso il confronto algebrico di risultati intermedi.

“Valore della produzione” – Nel primo aggregato di valori del Conto economico vanno inclusi i ricavi conseguiti dall’esercizio dell’attività tipica dell’impresa alberghiera. Si tratta dei ricavi da pernottamento e da servizio di ristorazione; in relazione al tipo di organizzazione aziendale, può accadere che tali ricavi si distinguano per aree geografiche, qualora l’impresa alberghiera sia dislocata in luoghi differenti. Si ritiene inoltre che i ricavi conseguiti per l’affitto di negozi e vetrine localizzati all’interno dell’edificio alberghiero, vadano inclusi nella sottovoce residuale *“altri ricavi e proventi”* ma sempre tra gli elementi tipici dell’attività, poiché la presenza di tali locali o vetrine può diventare – soprattutto negli alberghi di grandi dimensioni e di lusso – un elemento distintivo di grande spessore. Nell’ambito della stessa sottovoce vanno anche inclusi i ri-

cavi provenienti dall'attività concessa in gestione a terzi, come a volte accade con il ristorante e le strutture sportive. Se l'impresa fa parte di un gruppo, vanno compresi anche i ricavi conseguiti in dipendenza di servizi svolti nei confronti delle imprese consociate (elaborazione dati, consulenze, *know-how*).

“Costi della produzione” – gli acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci, nell'impresa alberghiera vanno tradotti in acquisto di generi alimentari, bevande, combustibili, materiale di consumo e di pulizia, cancelleria, addobbi floreali e tutti gli altri beni necessari allo svolgimento della caratteristica attività alberghiera: in primis l'alloggio e la ristorazione, poi tutti gli altri. Molto più variegato è il contenuto della sottovoce “per servizi” nell'ambito della quale devono indicarsi tutte le prestazioni fornite da soggetti esterni all'impresa. Il servizio di lavanderia, ad esempio, ormai è per la quasi totalità delle imprese alberghiere svolto da ditte esterne e rientrerebbe in questo caso, come tutte le forniture di servizi continuativi quali l'energia elettrica, l'acqua, i servizi telefonici; il servizio svolto dalle agenzie di viaggi e quello dei centri di prenotazione, parimenti dovranno essere indicati tra i costi per servizi. Come si è detto in precedenza, tra gli *oneri diversi di gestione* inclusi tra i costi di produzione, va inserito il canone Rai, anche se non sarebbe errata la classificazione come costo *per servizi*, da intendersi come un tipo di prestazione fornito da soggetto esterno

all'impresa, anche se la natura di tributo è stata confermata da una sentenza della Corte Costituzionale.⁴⁹

“Proventi e oneri finanziari”, “Rettifiche di valore di attività finanziarie” – Per l'impresa alberghiera non vi sono peculiarità rispetto alle altre tipologie d'impresa, in relazione a questa area.

“Proventi e oneri straordinari” – La straordinarietà deve essere intesa come *non caratteristica*, per cui in questa area del Conto Economico non vanno inseriti costi o ricavi distinti dagli altri perché non previsti, anormali o eccezionali, ma diversi rispetto ai costi e i ricavi legati allo svolgimento della normale attività. Le imprese alberghiere includono in quest'area i costi registrati a causa dei furti di accessori, biancheria ed altre dotazioni a disposizione della clientela che possono giungere anche a cifre non trascurabili. Secondo molti dirigenti di albergo, tuttavia, più che di furti dovrebbe parlarsi di “oggetti ricordo” del soggiorno, genericamente preventivati, al punto da poter essere considerati tra gli oneri caratteristici e inquadrabili nei costi della produzione.⁵⁰

Per quanto concerne l'area del Conto economico riservata all'incidenza delle Imposte, l'impresa alberghiera non offre spunti di riflessione particolari, come per ciò che può dirsi della Nota Integrativa, il terzo elemento che compone il fa-

⁴⁹ La circostanza che il canone Rai sia comprensivo di Iva come qualunque prestazione fornita all'impresa, e che le tariffe dello stesso canone rispondano a logiche di economia aziendale può far considerare tale elemento al pari di qualsiasi altro servizio acquisito dall'esterno. Cfr. S. CORONELLA, *Le aziende televisive: processo di gestione e bilancio di esercizio*, Giuffrè, Milano, 1999, pag. 184.

scicolo di bilancio secondo il dettato del D. Lgs. 127/91; trattandosi di un documento esplicativo e integrativo del contenuto quantitativo-tabellare accolto nello Stato Patrimoniale e nel Conto Economico, è nel merito del suo contenuto che potranno essere effettuati opportuni confronti, come si vedrà in seguito.

⁵⁰ Cfr. M.S. AVI, *Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*, Giappichelli, Torino, 1995, pag. 110.

Capitolo terzo.

Strumenti direzionali delle imprese alberghiere.

3.1 – Analisi di bilancio.

Il bilancio soggetto a pubblicazione e disciplinato dal codice civile, costituisce uno strumento conoscitivo generalista, orientato alla fruizione di una vasta platea di utilizzatori. L'informazione che da esso promana investe sia la sfera reddituale dell'impresa, sia la struttura patrimoniale che affronterà gli esercizi futuri, sia l'aspetto finanziario, soprattutto con gli allegati imposti per alcune tipologie di imprese. Appare chiaro che, per il soggetto gestore dell'impresa, proprietario o meno della struttura, alcune informazioni debbano essere tratte in differente modalità.

Il punto di partenza è sempre il bilancio ufficiale, ma i dati in esso contenuti necessitano di elaborazioni propedeutiche all'analisi per indici. Gli indici costruiti in tal modo, forniscono informazioni sintetiche sufficienti per determinare decisioni confermatrici di quanto svolto fino al tempo delle analisi, o “cambiamenti di rotta” che, assunti in tempo utile, consentano di evitare risultati negativi o irrecuperabili. Ancora una volta, se l'informazione è eccessiva, tardiva, inutile, non può sortire l'effetto per il quale il sistema informativo è creato: affinché possa essere adoperata per trarre le opportune azioni l'informazione deve giungere al momento giusto, alla persona giusta, nelle modalità giuste.

Al fine di procedere con l'analisi, la struttura del bilancio civilistico deve essere modificata raggruppando le voci che lo compongono secondo determinati criteri.

Secondo il criterio finanziario, alle due tradizionali sezioni dell'attivo e del passivo si sostituiscono quelle delle *Fonti* e degli *Impieghi*, considerando che le prime sono composte da elementi del capitale che *procurano*⁵¹ mezzi finanziari, e gli impieghi da elementi del capitale che *domandano* mezzi finanziari, la struttura dello Stato Patrimoniale assume, per macro classi, la seguente fisionomia:

Attività/Impieghi	Passività e Netto/Fonti
Immobilizzazioni immateriali Immobilizzazioni materiali Immobilizzazioni finanziarie <i>Totale immobilizzazioni</i> Disponibilità non liquide Liquidità differite Liquidità immediate <i>Totale Capitale Circolante</i> <i>Totale attivo</i>	Mezzi propri Debiti a medio-lungo termine Debiti a breve termine <i>Totale passivo e Netto</i>

Nelle imprese alberghiere l'entità delle immobilizzazioni materiali è notevole, rispetto al capitale circolante: le spese per l'acquisto del terreno edificabile, la costruzione dell'edificio, la dotazione delle camere e tutta l'impiantistica necessaria al funzionamento della struttura si contrappongono alla modesta rilevanza delle scorte – in larga misura di generi alimentari e bevande – e dei crediti. La

particolarità del rapporto intercorrente tra albergo e cliente consiste nel regolamento immediato a conclusione del soggiorno, salvo poche eccezioni; tale è il motivo per il quale l'esistenza di crediti nell'attivo circolante è dovuta a rapporti intercorsi con agenzie di viaggio e *tour operators*.

Anche le fonti sono riclassificate secondo un criterio di liquidità e secondo la provenienza: i mezzi propri saranno rimborsati solo al termine della vita dell'impresa e nella parte che residuasce all'estinzione di tutte le passività. I mezzi di terzi si distinguono a seconda della scadenza, entro od oltre l'esercizio successivo.

I fattori che influenzano l'entità degli Impieghi sono rappresentati, in genere da:

- dimensione (unità a direzione e gestione familiare con pensione, senza altri servizi, o grande struttura dimensionale con diversificazione di offerte, catene alberghiere);
- proprietà delle strutture (elemento che condiziona il peso del capitale immobilizzato).

L'entità e la composizione delle Fonti, invece, dipende:

- dalla misura del capitale investito;

⁵¹ Cfr. P. D. MODICA, *La contabilità per la direzione nelle imprese alberghiere*, Giuffré, Milano, 2004, pag. 57.

- dalla forma giuridica assunta dall'impresa (le società per azioni quotate possono ricorrere al mercato finanziario dove sono inserite);
- dalla capacità di autofinanziamento⁵²;
- dalla possibilità di ottenere finanziamenti pubblici a condizioni agevolate.

Il fabbisogno finanziario di un'impresa alberghiera si presenta di tipo durevole per gli investimenti in capitali fissi e per alimentare il capitale circolante che si rinnova costantemente (alimenti, bevande, materiali di consumo). La capitalizzazione è elevata a fronte di finanziamenti a medio e lungo termine. L'incidenza dei costi fissi è forte, così che i tempi per il raggiungimento dell'equilibrio economico⁵³ si allungano notevolmente. Va detto, tuttavia, che il settore turistico beneficia spesso di contributi pubblici a fondo perduto da impiegare nella capitalizzazione delle imprese.

Anche il Conto economico necessita di una rielaborazione per poter procedere ad analisi accurate, e la configurazione più rispondente a tale scopo è quella cosiddetta *a valore aggiunto* e in forma scalare, che evidenzia l'area caratteristica dalla gestione patrimoniale e finanziaria.

⁵² Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1990, pag. 848 e ss.

⁵³ Cfr. G. FERRERO, P. PISONI, L. PUDDU, O. VOLPATTO, *Manuale di amministrazione alberghiera*, Giuffrè, Milano, 1983, pag. 247: "il flusso di ricavi, pur nelle alterne vicende della gestione, si profila tendenzialmente idoneo a coprire il flusso di costi, favorendo così una stabilizzata attitudine dell'impresa a trattenere ed attrarre, con le remunerazioni congrue che sa offrire, tutti i fattori di cui variamente necessita, capitale compreso".

<i>Conto economico a Valore aggiunto, in forma scalare</i>
Ricavi camere Ricavi ristorante Ricavi bar Ricavi altri servizi Totale ricavi (1) Consumi alimenti e bevande camere Consumi alimenti e bevande ristorazione Consumi alimenti bar Consumi esterni altri servizi Totale costi di produzione (2) Valore aggiunto (3)= (1-2) Costo del personale camere Costo del personale ristorazione Costo del personale bar Costo del personale altri servizi Totale costo del personale (4) Margine operativo lordo (5)= (3-4) Ammortamenti Costi di struttura Costi discrezionali Totale (6) Margine operativo netto (7)=(± 5 - 6) Proventi gestione extracaratteristica Costi gestione extracaratteristica Risultato gestione extracaratteristica (8) Proventi finanziari Oneri finanziari Risultato gestione finanziaria (9) Risultato corrente (10) = (± 7 ± 8 ± 9) Proventi straordinari Oneri straordinari Risultato gestione straordinaria (11) Risultato prima delle imposte (12) = (±10 ±11) Oneri tributari (13) Risultato d'esercizio (14) = (± 12 – 13)

Sulla base della rielaborazione del Conto economico a Valore aggiunto, è possibile costruire alcuni indici particolarmente significativi.

Il rapporto “camere occupate/camere disponibili” esprime il *Tasso di occupazione delle camere*; nella misura in cui si avvicinasse al valore 1, esprimerebbe il grado di utilizzo della ricettività dell'albergo.

Il *Ricavo medio per camera*:

$$\frac{\text{Ricavi camere}}{\text{Camere occupate}}$$

informa sulle politiche dei prezzi praticati nel corso dell'anno. In combinazione con l'indice precedente si ottiene un significativo indicatore di performance dell'attività alberghiera, il *revenue per available room* (RevPar), vale a dire il ricavo medio per camera disponibile, ottenuto dal prodotto

$$\frac{\text{Camere occupate}}{\text{Camere disponibili}} \times \frac{\text{Ricavi camere}}{\text{Camere occupate}} = \frac{\text{Ricavi camere}}{\text{Camere disponibili}}$$

L'informazione circa le politiche di vendita effettuate dall'impresa alberghiera in un determinato arco temporale, è completata dal *ricavo medio per cliente*

$$\frac{\text{Ricavi camere}}{\text{Clienti del periodo}}$$

Ulteriori indici di performance del reparto camere sono:

il *numero di ospiti per camera*

$$\frac{\text{Totale presenze}}{\text{Camere occupate}}$$

L'*occupazione multipla*

$$\frac{\text{Camere con più di un ospite} \times 100}{\text{Camere occupate}}$$

La *durata media del soggiorno*

$$\frac{\text{Totale presenze}}{\text{Totale arrivi}}$$

esprime, in un arco di tempo prefissato – settimane, mesi, stagione, anno – il numero medio di giornate di permanenza dei clienti. È un indice rappresentativo del comportamento del cliente, vale a dire le sue abitudini ad utilizzare il servizio alberghiero; è importante da abbinare al *tasso di occupazione delle camere* ed al fatturato sia del reparto camere sia degli altri servizi.

Analizzare la performance dell’impresa alberghiera significa concentrare soprattutto l’attenzione sul reparto camere, atteso che il pernottamento rappresenta la quota più consistente del fatturato globale; per tale motivo, nell’ambito dello stesso reparto è cruciale la corretta attribuzione dei costi e dei ricavi. In tal senso vengono utilizzati i seguenti indici:

costi per camera occupata

$$\frac{\text{Totale costi reparto camere}}{\text{Camere occupate}}$$

Margine camere

$$\frac{\text{Ricavi camere}}{\text{Totali ricavi}^{54}}$$

Per quanto riguarda il reparto ristorazione, alcuni indici significativi sono i seguenti:

Ricavo medio per coperto

$$\frac{\text{Ricavi ristorante}}{\text{Coperti}}$$

⁵⁴ Il totale ricavi è dato dal totale contrassegnato dal numero (1) nello schema di Conto economico riclassificato a valore aggiunto. Negli indici successivi, lo stesso totale è adoperato per la misura del “Fatturato”.

Numero di coperti

Margine di ristorazione

Costo cibi e bevande vendute

Ricavi cibi e bevande vendute

Turnover coperti

Numero coperti

Posti disponibili

Considerati isolatamente, gli indici appena esposti non fornirebbero informazioni utili in senso assoluto; come tutti gli indici, devono essere interpretati in un'ottica complessiva di struttura reddituale, patrimoniale e finanziaria dell'intera gestione operativa. Inoltre, le informazioni così ottenute non devono essere esaminate secondo analisi *ex-post*, ma come previsioni da accostare man mano che si conseguono risultati. In abbinamento agli indici finora esposti, tipici dell'attività alberghiera, devono essere utilizzati gli indicatori comuni alla generalità delle imprese, come il tradizionale

Return on equity

Risultato netto

Capitale proprio

che fornisce notizia su quanto “renda” il capitale apportato nell'impresa alberghiera; esprime anche la capacità di attrazione esercitata nei confronti dei portatori di capitale di rischio;

il *Return on investment*

$$\frac{\text{Risultato operativo}}{\text{Capitale investito}}$$

utile alla conoscenza del rendimento del capitale investito nell'area caratteristica alberghiera;

il *Return on sales*

$$\frac{\text{Risultato operativo}}{\text{Fatturato}}$$

il quale segnala ciò che residua, in percentuale, dei ricavi netti dopo la copertura dei costi operativi, margine che si orienta a coprire i costi delle altre aree.

Il *costo del lavoro*

$$\frac{\text{Retribuzioni + oneri relativi}}{\text{Totale ricavi}}$$

fornisce notizia sull'incidenza del costo del personale sui ricavi operativi. Può essere ulteriormente settorializzato, restringendo l'entità dei costi a determinati reparti oggetto di analisi.

Per quanto riguarda l'aspetto della liquidità, il rapporto

$$\frac{\text{Attività a breve}}{\text{Passività a breve}}$$

che è comunemente denominato *current ratio*, fornisce una prima misura della liquidità dell'albergo e in particolare della capacità di far fronte ai propri impegni a breve termine ricorrendo alle attività che si trasformeranno in forma liquida entro un anno.

L'indice di *rigidità degli impieghi*

Attività immobilizzate

Totale impieghi

ha un valore elevato nelle imprese alberghiere per la rilevanza del capitale immobilizzato, mentre l'*indice di elasticità degli impieghi*

Attività correnti

Totale impieghi

evidenzia una bassa incidenza del capitale circolante lordo sul totale delle attività, entrambi elementi confermativi dell'alto grado di rigidità della gestione alberghiera.

3.2 – La pianificazione strategica nell'ambito delle imprese alberghiere.

Le imprese alberghiere operano in un settore che negli ultimi anni ha conosciuto un'evoluzione in termini quantitativi e qualitativi; la domanda di servizi turistici, oltre ad incrementarsi, ha registrato livelli di variabilità tali da imporre alle imprese la necessità di dotarsi di strumenti razionali e non intuitivi per la gestione. In tale ambito si inserisce la necessità di adottare un processo di pianificazione strategica. Il concetto di strategia è mutuato dagli studi e dalla prassi militare e rappresenta lo *schema generale che consente di finalizzare l'utilizzo delle risorse alla determinazione di una posizione di vantaggio*⁵⁵ ; al pari della strategia militare, anche quella aziendale si basa su tre elementi fondamentali:

⁵⁵ Cfr. R.M. GRANT, *L'analisi strategica nella gestione aziendale. Concetti, tecniche, applicazioni*, Il Mulino, Bologna, 1994.

gli obiettivi, le risorse e l'ambiente esterno, prefigurato anche dalle strategie seguite dagli avversari. Anche se l'approccio strategico caratterizza la cultura delle aziende di grandi dimensioni, operanti in condizioni di mercato altamente competitive, è da ritenersi che la "posizione di vantaggio" richiamata in precedenza debba guidare i comportamenti di ogni unità economica, verso il raggiungimento dell'eccellenza imprenditoriale⁵⁶. La necessità di mantenere l'organizzazione in equilibrio dinamico con l'ambiente in continua trasformazione, rende opportuno pianificare strategicamente la gestione aziendale. Va evidenziato che il termine "strategica" non va inteso necessariamente come relativo a un'ottica di lungo periodo. Il processo di pianificazione comporta l'analisi delle relazioni tra azienda e ambiente al fine di decidere le azioni da porre in essere in vista dell'obiettivo da raggiungere, che può anche coprire intervalli di tempo non lunghi⁵⁷, e ciò al fine di evitare di subire passivamente le alterne vicende del sistema economico, sociale e politico globale. Il tutto viene tradotto in programmi e quantità, e confrontato, attraverso rilevazioni quantitative sistematiche, con lo svolgersi effettivo della vita aziendale.

Come premessa del processo di pianificazione si ha la fase della fissazione degli obiettivi, che nel settore turistico-ricettivo si sintetizzano nei seguenti:

⁵⁶ Cfr. V. CODA, *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1988

⁵⁷ Cfr. in tal senso M. MAGLIACANI, *Dalla pianificazione aziendale al budget strategico*, in *Manuale di controllo di gestione*, a cura di G. DONNA & A. RICCABONI, Ipsoa, 2005, pg. 106.

- economici: redditività, espansione del fatturato. Le azioni in tal senso si concentrano sui servizi forniti alla clientela, sui costi, sul tipo di clientela; l'esame dei servizi e del margine di contribuzione alla copertura dei costi di struttura, permette di individuarne alcuni da potenziare ed altri da abbandonare. L'analisi della tipologia della clientela è necessaria per una politica di differenziazione dei prezzi a seconda dei soggetti, in modo da compensare i fenomeni dovuti alla variabilità della domanda proveniente da un determinato segmento di mercato, piuttosto che da un altro. L'analisi dei costi consente di intercettare aree di inefficienza e di orientare le azioni correttive.
- Posizione di mercato;
- Qualità: il vantaggio competitivo può fondarsi anche su un livello di soddisfazione del cliente o dei dipendenti che travalica le ordinarie valutazioni in termini di redditività o, più genericamente, le tradizionali analisi quantitative⁵⁸

Gli obiettivi economici e di quote di mercato sono fortemente condizionati dalla scelte operate in sede di impianto dell'impresa e di costruzione del fabbricato ospitante la struttura ricettiva: decisioni che nel breve periodo non possono essere modificate senza ripercussioni negative in termini economici.

L'obiettivo della qualità assume per le imprese alberghiere una dimensione completamente diversa da quella solitamente prefigurata per le imprese industriali. Laddove esiste una specifica tecnica, un dato standard, l'obiettivo della qualità si raggiunge ponendo attenzione al rispetto di parametri oggettivamente quantificabili. Il servizio ricettivo, invece, caratterizzato in massima parte da una relazione tra personale e cliente, nell'ambito della quale è cruciale la sensibilità degli addetti a stretto contatto con gli avventori della struttura alberghiera, non può essere circoscritto in regole, specifiche e comportamenti standard, per la semplice ragione che il comportamento umano non può essere ricondotto a procedure formalizzate. Dunque, l'organizzazione alberghiera deve essere tale da rispondere, nel modo più adeguato, alle possibili problematiche manifestanti si secondo le necessità della clientela, e a tal riguardo un'attenta previsione dei servizi che possono essere erogati può fornire un valido sostegno.

Formulare una strategia aziendale significa porre in essere *un coerente pensiero o progetto di fini rilevanti e di azioni conseguenti, che si unisce all'intensa volontà e determinazione di perseguire e realizzare tali fini.*⁵⁹

Una volta definiti gli obiettivi, essi influenzeranno tutte le azioni poste in essere successivamente; in fase di impianto l'obiettivo di fondo è la definizione

⁵⁸ Cfr. G. LIBERATORE, *Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive*, Cedam, Padova, 1993, pag. 78 e ss.

⁵⁹ Cfr. G. BRUNI, *Contabilità per l'alta direzione*, Etaslibri, Milano, 1996, pag. 77.

della dimensione della struttura alberghiera, da cui dipenderà la decisione di costruire *ex-novo* un edificio rispondente allo scopo così delineato o di acquistarne uno preesistente, stimando i costi da sostenere per le dovute ristrutturazioni; una volta avviata l'attività, l'obiettivo si trasforma nell'acquisizione di nuove porzioni di mercato: dunque le azioni successive saranno mirate all'espansione in differenti luoghi, o nell'acquisizione delle capacità necessarie per la fornitura di servizi complementari onde ottenere il passaggio di categoria.

Dalla formulazione della strategia al porre in essere le azioni conseguenti, man mano si assiste a una specificazione sempre più spinta delle operazioni da tradurre in fatti: date le risorse disponibili, si individuano le modalità di realizzazione delle azioni stabilite. L'impresa a tal punto può assumere la decisione di massimizzare le risorse interne, o spingersi all'esterno instaurando collaborazioni con altre imprese alberghiere.

Tali collaborazioni possono assumere forme diversificate – franchising, consorzi, costituzione di gruppi – sempre nel fine dell'espansione e della diversificazione. In particolare, il franchising consente l'utilizzo di un marchio già conosciuto dalla clientela internazionale che costituisce la garanzia della fornitu-

ra di servizi ricettivi con uno standard qualitativo già apprezzato, senza l'eccessivo impiego di capitali immobilizzati.⁶⁰

Un'altra opportunità di espansione è data dalla creazione di un gruppo aziendale: un'entità economica caratterizzata da legami di proprietà azionaria tra le società facenti parte del gruppo, secondo le fattispecie del controllo o del collegamento, o in virtù di particolari relazioni che, di fatto, determinano la formazione di un soggetto complesso da considerare unitariamente.

L'assunzione di decisioni di tal tipo e rilevanza dipenderà dunque da una combinazione di variabili di contesto e di capacità interne.

In una situazione ottimale di punti di forza e di ambiente esterno, la strategia di crescita può caratterizzare le scelte successive, mentre un atteggiamento più difensivo di posizioni già raggiunte si riscontrerà laddove l'offerta ricettiva appaia tendente alla saturazione. In tal caso riduzioni di prezzo o diversificazione del servizio tradizionalmente offerto si potranno rilevare nei comportamenti assunti dalle imprese che decideranno di non espandersi. La prudenza invece caratterizzerà l'azione delle imprese che non riscontrano buone capacità interne pur agendo in mercati con nuove opportunità.

In tutto ciò, non va dimenticato che l'attuazione delle strategie deve legarsi al consenso interno, degli azionisti, soci e dipendenti, ed esterno, dei clienti,

⁶⁰ L'utilizzo del marchio del *franchisor* espone il *franchisee* a una serie di vincoli in termini di performance da

finanziatori, fornitori. I soggetti esterni che intessono relazioni con l'impresa alberghiera, nutrono delle attese che non possono essere ignorate o sottovalutate, pena la perdita di competitività sul mercato. La sensibilità del soggetto economico verso queste attese, dipende dalla sua filosofia di gestione, dai principi di comportamento che s'intende seguire. La variabile cruciale, in tali casi, può essere estremamente sfuggente e altrettanto incontrollabile o imprevedibile: l'immagine che l'albergo dà di sé, anche con una certa inconsapevolezza, l'atteggiamento verso i propri dipendenti, le politiche d'informazione esterna e interna, e così via.

Individuati gli obiettivi in relazione alle risorse disponibili, la fase della pianificazione giunge a un livello meno generico e più formalizzato, nel quale si definiscono le azioni da porre in essere nel medio-lungo periodo e nel breve, attraverso il piano e il *budget*.

3.3 – Il budget.

Il budget è uno strumento gestionale nel quale si dà rappresentazione agli accadimenti futuri, in un'ottica di breve periodo, in determinate condizioni operative. Generalmente si attribuisce al budget la valenza di un *bilancio preventivo*⁶¹, per la circostanza che i dati quantitativi in esso contenuti si riferiscano all'anno successivo, ma la definizione più adeguata deve essere necessariamente

raggiungere. Di ciò si tratterà in seguito, in uno dei casi osservati ("Hotel H.").

ampia, fino a considerare il budget un modello di comportamento flessibile, atto a guidare chi gestisce un'impresa nel realizzare i programmi e gli obiettivi pre-stabiliti.

Dunque il budget esprime in termini quantitativi ciò che è stato formulato in sede di pianificazione strategica. Nell'ambito alberghiero, la totale materia quantitativa del budget potrebbe costituirne un limite, poiché obiettivi in termini di efficacia, di una impresa del settore, dipenderanno anche da fattori ed elementi qualitativi che vengono a mancare in tale documento, dunque *la sua formulazione va inquadrata in un contesto più ampio, per cui deve rispondere a una logica di bilanciamento complessivo, e non fermarsi, come qualcuno un tempo riteneva, al soddisfacimento dei suoi equilibri interni*⁶².

Nella costruzione del budget si procede per gradi, con la formulazione di budget operativi, fino a giungere alla formazione di un budget generale. La redazione dei budget operativi consegue all'analisi dell'azienda per aree gestionali distinte, ad ognuna delle quali viene attribuito un obiettivo da perseguire.

Nelle imprese alberghiere le aree e dunque i budget operativi possono essere abbastanza variegati, ma più di frequente si riscontrano:

- il budget Room Division;

⁶¹ Cfr. L. BRUSA, *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffré, Milano, 2000, pag. 83

⁶² Cfr. M. BERGAMIN BARBATO, *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991, pag. 323.

- il budget Food & Beverage;
- il budget delle attività sportive;
- il budget del centro benessere;
- il budget del centro congressi;
- il budget dei costi amministrativi e generali;
- il budget degli investimenti.

La costruzione di numerosi budget settoriali non deve portare a ritenere che si possa sezionare l'azienda ed effettuare separate valutazioni preventive: tutti i budget operativi vanno coordinati in un'ottica di più ampio respiro, non solo in virtù delle propedeutiche pianificazioni elaborate, ma anche con l'ausilio di un altro budget, quello finanziario, con il quale gli obiettivi di settore saranno confrontati secondo la finanziaria fattibilità. Sarebbe inutile attribuire degli obiettivi al settore dei servizi sportivi, con la consapevolezza che non esistono coperture finanziarie a tal riguardo. È così che il *budgeting*⁶³ si rivela nella sua portata di strumento gestionale.

Per la loro maggiore significatività, si concentrerà l'attenzione solo su alcuni budget settoriali, in particolare sul budget Room Division e sul budget Food & Beverage.

⁶³ Cfr. L. BRUSA, *Op. cit.*

3.3.1 – Il budget Room Division

Nella costruzione dei budget operativi, è fondamentale individuare la variabile gestionale da cui far dipendere tutti gli altri valori contabili. Nel contesto di un discorso generale, si individua nel *volume di vendite* tale variabile, anche se per taluni settori di attività potrebbe essere rappresentata dall'entità dei costi (come ad esempio nel caso delle imprese edili).

Nelle imprese alberghiere, il prodotto *ospitalità* costituisce l'area critica sulla quale l'attenzione del soggetto gestore deve concentrarsi. Non si parla a caso di "area critica", poiché nell'albergo si è soliti individuare dei *centri di responsabilità* in funzione di un processo di attribuzione di deleghe per il conseguimento di determinati obiettivi. In tal modo è possibile valutare la capacità di efficienza e di efficacia dei singoli centri, a seconda della delega, degli obiettivi (di ricavo, di costo o di profitto) e delle risorse che sono stati assegnati a ciascuno.

Una distinzione funzionale⁶⁴ dei centri di responsabilità nell'albergo, li classifica in *centri produttivi* (camere, ristorante) che forniscono servizi direttamente ai clienti, *centri ausiliari*, i quali non entrando direttamente in contatto con la clientela svolgono in larga parte funzioni di supporto ai primi, *centri mi-*

⁶⁴ Cfr. G. FERRERO, P. PISONI, L. PUDDU, O. VOLPATTO, *Manuale di amministrazione alberghiera*, Giuffrè, Milano, 1983, pag. 500 e ss.

sti, con entrambe le caratteristiche e *centri funzionali*, ove si svolgono le attività necessarie per il funzionamento dell'albergo (amministrazione, marketing, gestione del personale).

Il budget delle camere, o più formalmente “Room Division”, assume una rilevanza particolare poiché rappresenta il *core business*, vale a dire il servizio fondamentale, il prodotto di base che contraddistingue tutta l'attività imprenditoriale in oggetto; inoltre, il volume di vendita delle camere, oggetto delle elaborazioni espresse da questo budget settoriale, costituisce l'elemento reddituale da cui dipenderanno tutti gli altri valori contabili. Si pensi all'effetto a cascata del livello di occupazione delle camere sugli altri settori: il numero di presenze determina il numero di coperti nel reparto ristorante, da cui consegue il consumo di cibi e bevande; analogamente si può dire di tutti gli altri servizi forniti, e del lavoro dei centri funzionali.

Dunque ogni errore di programmazione commesso durante l'elaborazione del budget Room Division avrà inesorabilmente conseguenze negative su tutti gli altri budget.

La determinazione del volume di vendite comporta la definizione del

- volume di vendita delle camere (in termini fisici e quantitativi);
- prezzi di vendita.

La definizione del volume di vendita delle camere richiede che si individui la massima capacità disponibile dell'albergo, il numero di camere che saranno oggetto di lavori di ristrutturazioni, il numero di stanze che saranno vendute a pagamento (poiché una certa percentuale di camere può essere destinata a personaggi non paganti), la distribuzione delle camere disponibili tra le varie categorie di clienti che si presume di servire.

GIORNI OPERATIVI DEL MESE	GEN	FEB	---
N. CAMERE SINGOLE PRESENTI N. CAMERE DOPPIE PRESENTI N. CAMERE TRIPLE PRESENTI N. SUITES PRESENTI N. CAMERE SINGOLE UTILIZZABILI N. CAMERE DOPPIE UTILIZZABILI N. CAMERE TRIPLE UTILIZZABILI N. SUITES UTILIZZABILI N. CAMERE SINGOLE COMPLIMENTARY N. CAMERE DOPPIE COMPLIMENTARY N. CAMERE TRIPLE COMPLIMENTARY N. SUITES COMPLIMENTARY N. CAMERE SINGOLE VENDIBILI A PAG. N. CAMERE DOPPIE VENDIBILI A PAG. N. CAMERE TRIPLE VENDIBILI A PAG. N. SUITES VENDIBILI A PAG.			

È importante quest'ultima considerazione, poiché l'impresa alberghiera diversifica la clientela secondo politiche di prezzo, come segue⁶⁵:

- "Top rank";
- inviati da *tour operators*;

⁶⁵ Cfr. M. S. AVI, *Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*, Giappichelli, Torino, 1995, pag. 235 e ss.

- uomini d'affari;
- avventori occasionali;
- gruppi occasionali;
- convegnisti.

Un'altra distinzione riguarda la ripartizione dei clienti in camere *singole*, *doppie*, *triple* e *suites*, allo scopo di programmare oltre ai ricavi globali anche i costi specifici delle camere, che variano in misura meno che proporzionale al tipo di camera venduta. La pulizia di una camera matrimoniale non costa il doppio di una camera singola; il costo del lavaggio di un lenzuolo matrimoniale non è il doppio di un lenzuolo singolo, e così via. In tal modo la determinazione dei costi del settore "camere" diventa attendibile e significativa.

Ricavi da Vendita Camere						
	GEN		FEB		---	
	PREZZO	Q.	PREZZO	Q.	PREZZO	Q.
TOP RANK						
CAMERE SINGOLE						
CAMERE DOPPIE						
CAMERE TRIPLE						
SUITES						
OSPITI D'AFFARI CONVENZIONATI						
CAMERE SINGOLE						
CAMERE DOPPIE						
CAMERE TRIPLE						
SUITES						
OSPITI D'AFFARI OCCASIONALI						
CAMERE SINGOLE						
CAMERE DOPPIE						
CAMERE TRIPLE						
SUITES						

OSPITI INDIVIDUALI DA AGENZIE						
CAMERE SINGOLE						
CAMERE DOPPIE						
CAMERE TRIPLE						
SUITES						
OSPITI INDIVIDUALI OCCASIONALI						
CAMERE SINGOLE						
CAMERE DOPPIE						
CAMERE TRIPLE						
SUITES						
GRUPPI CONVENZIONATI						
CAMERE SINGOLE						
CAMERE DOPPIE						
CAMERE TRIPLE						
SUITES						
GRUPPI OCCASIONALI						
CAMERE SINGOLE						
CAMERE DOPPIE						
CAMERE TRIPLE						
SUITES						
CONVEGNISTI E CONGRESSISTI						
CAMERE SINGOLE						
CAMERE DOPPIE						
CAMERE TRIPLE						
SUITES						
TOTALE						

Nella formulazione del volume di vendita delle camere in termini quantitativo-monetari, è fondamentale tenere presente sia l'intervallo dei prezzi applicabili ai clienti, sia la diversificazione degli stessi a seconda del tipo di camera (singola, doppia, suite), considerando naturalmente le differenze tra alta e bassa stagione. La classificazione della clientela secondo le categorie esposte, risponde per l'appunto a una esigenza di applicazione di prezzi differenti per ognuna. Il prezzo adottato come riferimento nel budget delle camere deve essere un

prezzo reale, non un valore raggiungibile teoricamente. Per ogni categoria di cliente esiste, infatti, un margine di contrattazione del prezzo ampiamente previsto, per cui il prezzo pubblicizzato o esposto al pubblico è, in realtà, un limite massimo. Ed è il prezzo reale che deve entrare nell'elaborazione di questo tipo di budget, se non si vuole dare allo strumento gestionale un valore meramente teorico.

La combinazione di tutti gli elementi indicati, sintetizza il volume di vendita programmato nei mesi dell'anno, cui si contrappone il complesso dei costi direttamente riferibili al settore camere, con la distinzione tra costi fissi e costi variabili. La determinazione dei costi variabili del reparto in questione comporta la programmazione:

- dello standard fisico unitario del fattore produttivo analizzato distinto per tipo di camera;
- del prezzo standard del fattore.

Lo standard fisico unitario è dato dalla quantità di fattori produttivi necessari per preparare e rendere disponibile una camera (tempo di pulizia, accessori da sistemare, e così via). È necessario che la determinazione di tale valore si basi su valori raggiungibili con un certo grado d'impegno: se si basasse su valori irraggiungibili, rimarrebbero teorici, mentre se tali valori si raggiungessero senza impegno, non presupporrebbero il miglioramento insito nello sviluppo aziendale.

Anche per lo standard fisico unitario, occorrerà elaborarne di distinti a seconda del diverso tipo di camere vendibili. Per quanto riguarda il prezzo standard, esso va inteso come prezzo-costo unitario da sopportare per ottenere una unità di fattore produttivo (tariffa oraria della manodopera diretta, prezzo unitario degli accessori, ecc.).

Il prodotto dei due elementi, costituisce il totale dei costi variabili programmati del reparto camere.

Il completamento del budget Room Division richiede l'inserimento dei costi fissi di reparto che, specificamente per le imprese alberghiere, costituiscono la massima parte del totale dei costi dell'azienda: governanti e responsabili di piano, ammortamento dei mobili e arredi, addobbi floreali sempre presenti al piano sono solo esempi, ma elementi validi per comprendere che diventa cruciale perseguire la completa saturazione della struttura ricettiva.

BUDGET ROOM DIVISION	GEN	FEB	---
TOTALE RICAVI (TABELLA PRECEDENTE)			
COSTI VARIABILI:			
- <i>MANODOPERA DIRETTA</i>			
- <i>COMMISSIONI</i>			
- <i>LAVANDERIA</i>			
- <i>AMENITIES</i>			
- <i>TRASPORTO</i>			
- <i>PRENOTAZIONI</i>			
- <i>ALTRI</i>			
TOTALE COSTI VARIABILI			
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO			
COSTI FISSI SPECIFICI:			
- <i>AMMORTAMENTO ATTREZZATURE</i>			
- <i>AMMORTAMENTO ARREDAMENTO</i>			
- <i>PERSONALE INDIRETTO</i>			
- <i>UNIFORMI</i>			

- <i>COSTI FISSI DI PRENOTAZIONE</i>			
- <i>DECORAZIONI FLOREALI AI PIANI</i>			
- <i>ALTRE DECORAZIONI AI PIANI</i>			
- <i>ALTRI COSTI FISSI</i>			
TOTALE COSTI FISSI			
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO			

3.3.2 – Il budget Food & Beverage.

Lo strumento ora in analisi, si affianca al budget delle camere in termini di importanza, in quanto se intorno alle camere si concentra il prodotto principale dell'impresa alberghiera, i generi alimentari e le bevande costituiscono la maggior parte degli acquisti periodici e le rimanenze di fine esercizio. Inoltre, occorre rammentare che il servizio ristorante costituisce uno dei fattori di maggiore successo nella soddisfazione del cliente, il quale ripone nella buona cucina e nel *comfort* della camera, gli elementi determinanti per un possibile ritorno o per una disaffezione definitiva.

Per tale motivo, nella formulazione di tale budget, come si accennava in precedenza, non dovranno essere considerati solo elementi quantitativi di efficienza, ma anche fattori qualitativi estremamente difficili da esprimere in termini numerici.

Il budget Food & Beverage richiede la formulazione di tre documenti riferiti al servizio ristorante, al servizio bar e al servizio minibar.

- ***Il Budget del servizio ristorante.***

Il settore ristorazione è caratterizzato dalla estrema aleatorietà delle prestazioni poiché, per quanto possa essere teoricamente possibile stimare la vendita dei piatti serviti e i relativi costi, la previsione si scontrerebbe con i gusti del momento della clientela. Di conseguenza, se si vuole formulare un budget attendibile, occorrerà definire valori medi ponderati sia dal lato dei ricavi che da quello dei costi. Quindi i valori teorici di partenza devono essere necessariamente:

- il prezzo di vendita delle singole categorie di piatti e bevande, programmati;
- il costo delle materie prime relative;
- la probabilità che quei piatti vengano scelti (eventualità agevolata dai consigli “mirati” del personale di sala, responsabile anche del centro, consapevole del contributo, delle portate, alla copertura dei costi fissi).

È opportuno, tuttavia, non utilizzare un unico valore medio ponderato di ricavo o di costo, per tutte le portate e per ogni menu, ma diversificarlo per la prima colazione, per il *lunch* e per la cena, dove ancora sarà utile proporre più di un solo menu, ciascuno con il proprio valore medio ponderato di costo e di ricavo. A ciascun menu dovrà essere collegata una tipologia di bevanda, in relazione non soltanto alle caratteristiche del menu stesso, ma in funzione della localizzazione dell'albergo, della tipologia della clientela e del periodo. Il consumo di bevande all'interno dell'albergo, infatti, è diverso a seconda della stagione estiva o inver-

nale (si pensi al diverso consumo di acqua minerale), delle fasce di reddito dei clienti (elemento che determina la scelta verso un tipo di vino piuttosto che un altro), e in relazione alle portate previste nel menu.

La differenziazione dei valori medi per *breakfast*, *lunch* e *dinner* è necessaria per la diversità delle fattispecie.

Per la prima colazione il valore medio di ricavo è unico, mentre si dispone di un ampio ventaglio di valori medi ponderati di costo, a causa della varietà di prodotti proposti per quel tipo di pasto; per quanto riguarda le bevande, inoltre, esse rientrano nel costo della materia prima, senza specifica attribuzione di ricavi.

Per ciò che concerne il *lunch* e la cena, il valore totale dei ricavi e dei costi sarà sempre meno approssimativo quanto più numerosi saranno i menu, senza tuttavia esagerare con il numero, perché verrebbero meno i vantaggi nell'uso di valori medi ponderati, oltre che rendere più difficoltose le previsioni. Un numero ritenuto congruo è tre menu, il minimo per ottenere un significativo valore medio.

BUDGET RICAVI E COSTI MEDI – BREAKFAST	GEN	FEB	---
N. OSPITI PRESENTI IN ALBERGO			
BREAKFAST:			
- N. COPERTI			
- RICAVO MEDIO			
- TOTALI RICAVI BREAKFAST			
- COSTO MEDIO MATERIA PRIMA			
- TOTALE COSTI VARIABILI M.P.			

LUNCH: MENU A <ul style="list-style-type: none"> - N. PASTI VENDUTI - RICAPO MEDIO PONDERATO - RICAPO TOTALI <ul style="list-style-type: none"> - COSTO MEDIO PONDERATO M.P. - TOTALE COSTI M.P. MENU B <ul style="list-style-type: none"> - N. PASTI VENDUTI - RICAPO MEDIO PONDERATO - RICAPO TOTALI <ul style="list-style-type: none"> - COSTO MEDIO PONDERATO M.P. - TOTALE COSTI M.P. MENU C <ul style="list-style-type: none"> - N. PASTI VENDUTI - RICAPO MEDIO PONDERATO - RICAPO TOTALI <ul style="list-style-type: none"> - COSTO MEDIO PONDERATO M.P. - TOTALE COSTI M.P. 			
TOTALI			
DINNER: MENU H <ul style="list-style-type: none"> - N. PASTI VENDUTI - RICAPO MEDIO PONDERATO - RICAPO TOTALI <ul style="list-style-type: none"> - COSTO MEDIO PONDERATO M.P. - TOTALE COSTI M.P. MENU K <ul style="list-style-type: none"> - N. PASTI VENDUTI - RICAPO MEDIO PONDERATO - RICAPO TOTALI <ul style="list-style-type: none"> - COSTO MEDIO PONDERATO M.P. - TOTALE COSTI M.P. MENU J <ul style="list-style-type: none"> - N. PASTI VENDUTI - RICAPO MEDIO PONDERATO - RICAPO TOTALI <ul style="list-style-type: none"> - COSTO MEDIO PONDERATO M.P. - TOTALE COSTI M.P. 			
TOTALI			

Ove non sussistano differenze tra i menu del *lunch* e della cena, la considerazione di uguali valori medi per entrambi i pasti diventa opportuna.

BUDGET RICAVI medi ponderati E COSTI medi ponderati – SETTORE RISTORAZIONE	GEN	FEB	---
N. CAMERE OCCUPATE			
N. OSPITI PRESENTI IN ALBERGO			
- RICAVI MEDI TOTALI DI PERIODO (A)			
- COSTI MEDI FOOD M.P. DI PERIODO (B)			
- COSTI MEDI BEVERAGE DI PERIODO (C)			
RISULTATO LORDO (A-B-C)			
TOTALI GENERALI			

Definiti i valori medi secondo le diversificazioni indicate, il budget riepilogativo espone il totale dei ricavi conseguiti dalla vendita degli alimenti e bevande e il totale dei costi variabili riferiti al servizio Food & Beverage. Si tratta di una somma algebrica molto meno significativa del margine di contribuzione di primo livello, non includendo molte componenti di costo variabile quali il costo del lavaggio della biancheria, l'energia, i detersivi, ecc. A questi è poi necessario aggiungere i costi semivariabili e i costi fissi specifici (costo del personale di cucina, del personale di sala, ammortamenti dei mobili, arredi e così via).

BUDGET RISTORANTE	GEN	FEB	---
RICAVI			
- ricavi totali food ristorante			

- ricavi totali bevande ristorante			
TOTALE RICAVI			
COSTI			
COSTI VARIABILI CUCINA			
- costi materie prime food ristorante			
- costi materie prime bevande ristorante			
- costo materiale pulizia			
- energia			
- combustibile			
COSTI VARIABILI SALA			
- lavanderia			
- noleggio biancheria			
- menu			
- altre stampe			
- materiali di pulizia			
TOTALE COSTI VARIABILI SALA + CUCINA			
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO			
COSTI FISSI E QUOTA FISSA DEI SEMIVARIABILI CUCINA			
- ammortamenti attrezzature			
- costo personale di cucina			
- ammortamento biancheria di proprietà			
- costo uniformi			
- altri			
COSTI FISSI E QUOTA FISSA DEI SEMIVARIABILI SALA			
- ammortamento mobili e arredi			
- costo personale di sala			
- decorazioni floreali			
- ammortamento stoviglieria e argenteria			
- licenze			
- uniformi			
- intrattenimento musicale			
- altri			
TOTALE COSTI FISSI E QUOTA FISSA DEI SEMIVARIABILI CUCINA + SALA			
MARGINE TOTALE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO			

- ***Il Budget del Servizio Minibar.***

Il servizio minibar non comporta le difficoltà riscontrate per il servizio ristorante poiché i prodotti offerti sono di gran lunga limitati nella varietà; l'attenzione dei manager deve essere focalizzata sulla combinazione del contenuto dei minibar, per la riscontrata circostanza che l'induzione a consumare dipende dalla varietà

e dalla qualità dei prodotti che la clientela ha a portata di mano. Dipende tutto dalla politica che intende attuare la direzione. Non è difficile definire ricavi e costi del servizio, purché si aggiunga l'ammortamento dei frigoriferi, spesso inserito – erroneamente – in altri budget.

BUDGET MINIBAR	GEN	FEB	---
N. CAMERE OCCUPATE			
N. OSPITI			
<i>TOTALE RICAVI</i>			
TOTALE COSTI DEL PRODOTTO VENDUTO			
AMMORTAMENTO FRIGORIFERI			
COSTO DEL PERSONALE ADDETTO AL RINNOVO DEL CONTENUTO DEI MINIBAR			
<i>MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO</i>			

- *Il budget del servizio Bar.*

Il servizio Bar si distingue dal servizio minibar per la maggiore difficoltà nel prevedere l'utenza, la ricorrenza delle consumazioni e la possibilità che i clienti dell'albergo ospitino avventori esterni. I ricavi programmati si agganciano al numero delle presenze in albergo e, conseguentemente, la determinazione dei costi delle bevande che si prevede di consumare non dovrebbe creare grandi difficoltà, mentre l'imputazione di alcuni costi fissi o semivariabili appare foriera

di dubbi, soprattutto nel caso del personale addetto, mai considerabile totalmente variabile, a causa proprio delle caratteristiche del servizio.

BUDGET BAR	GEN	FEB	---
N. CAMERE OCCUPATE			
N. OSPITI			
TOTALE RICAVI PROGRAMMATI			
COSTI VARIABILI:			
- TOTALE COSTI VARIABILI DEL PRODOTTO VENDUTO			
- TOTALE ALTRI COSTI VARIABILI			
TOTALE COSTI VARIABILI			
MARGINE DI PRIMO LIVELLO			
COSTI FISSI E QUOTA FISSA DEI COSTI SEMIVARIABILI:			
- COSTO PERSONALE BAR			
- AMMORTAMENTO ARREDI			
- AMMORTAMENTO ATTREZZATURE			
- ALTRI COSTI FISSI			
TOTALE COSTI FISSI			
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO			

A completamento della programmazione di breve termine del settore Food & Beverage, oggetto di studi e di competenze specifiche a livello manageriale, si è soliti redigere un documento riassuntivo nel quale trovano collocazione anche alcuni costi, sempre relativi al settore in oggetto, che non sono imputabili né al ristorante, né al bar, né al minibar e che non sono stati inseriti nei prospetti parziali fin qui esaminati. Sono tali i costi della direzione F. & B., il personale di assistenza del direttore, il personale amministrativo. Si riepiloga qui sotto il Budget dell'intero settore.

BUDGET FOOD & BEVERAGE	GEN	FEB	---
RICAVI TOTALI RISTORANTE			
RICAVI TOTALI BAR			
RICAVI TOTALI MINIBAR			
<i>TOTALE RICAVI F. & B.</i>			
COSTI VARIABILI CUCINA			
COSTI VARIABILI SALA			
COSTI VARIABILI BAR			
COSTI VARIABILI MINIBAR			
<i>TOTALE COSTI VARIABILI F. & B.</i>			
MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI PRIMO LIVELLO			
COSTI FISSI CUCINA			
COSTI FISSI SALA			
COSTI FISSI BAR			
COSTI FISSI MINIBAR			
COSTI FISSI SPECIALI F. & B.			
<i>TOTALE COSTI FISSI F. & B.</i>			
<i>MARGINE DI CONTRIBUZIONE DI SECONDO LIVELLO</i>			

Il processo di *budgeting* ovviamente non si esaurisce qui, in quanto procede con la costruzione degli altri budget settoriali, ciascuno per ogni centro di responsabilità, includendo il budget dei congressi, il budget del centro benessere, delle altre attività sportive. A questi vanno aggiunti i budget dei costi amministrativi, degli investimenti e del marketing, confluenti poi tutti nei budget finanziario, economico e patrimoniale. Non si è voluto procedere nella trattazione specifica di tali documenti per la scarsa tipicità rispetto ai budget analizzati in questo capitolo, i quali riflettono in maniera adeguata le difficoltà specifiche del settore in cui operano le imprese alberghiere.

Capitolo quarto

Aspetti gestionali e contabili in tre realtà a confronto

4.1 – Premessa.

Nel presente capitolo si illustreranno tre differenti approcci all'adozione di strumenti contabili obbligatori e facoltativi, nell'ambito delle imprese alberghiere, che in parte possono spiegarsi con la differente forma giuridica adottata, con la differente *cultura* aziendale, con il differente ambiente circostante e con la differente "storia" di ciascuna azienda.

La prima impresa alberghiera è un'impresa familiare in senso sostanziale, gestita con criteri quasi sentimentali, che rappresenta forse la maggioranza delle piccole imprese italiane.

La seconda nasce invece da una idea di un gruppo di persone che, unendo capitali e competenze, hanno dato vita a un albergo giovane e moderno nel modo con il quale è gestito.

La terza è una società per azioni, per cui potrebbe rappresentare l'altra estremità rispetto all'impresa familiare, scelta per la sua affiliazione a una catena tra le più rinomate al mondo.

È stato interessante cercare di entrare nei corrispondenti meccanismi di contabilizzazione, nella rispettiva concezione del documento contabile in sé, nel differente approccio al lavoro amministrativo che sottende alla stesura di un documento complesso come può essere il bilancio d'esercizio.

Le indagini non sono state facili, per la riscontrata ritrosia nell'aprire lo sportello di uno *scrigno* segreto, quale è spesso il documento contabile interno di ogni azienda, per cui non può assolutamente dirsi di aver compiuto un lavoro puntuale, e ciò si scrive con grande rammarico.

Tuttavia, la domanda di partenza: “*è possibile che differenti mentalità imprenditoriali si traducano anche in differenti documenti contabili?*” si ritiene abbia avuto una risposta affermativa.

4.2 – L’Hotel “E”.

L’Hotel E. rappresenta una realtà abbastanza ricorrente nel panorama delle imprese italiane, nascendo come “Società di fatto” nel 1964 tra due coniugi che avviarono la costruzione e poi la gestione di un albergo che ha costituito il fondamento per la loro sussistenza.

L’albergo, tuttora attivo e funzionante, dotato di 50 camere, è ubicato in una località di montagna caratterizzata da doppia stagionalità, orientata soprattutto al mercato turistico invernale, e insieme alla maggior parte degli alberghi della zona presenta le tipiche caratteristiche dell’impresa a conduzione familiare.

Già per quanto riguarda le modifiche dell’atto costitutivo o della forma sociale, si deve attendere l’anno 1997 per una trasformazione in Società a responsabilità limitata. Tale evento si fonda in ogni caso su circostanze inerenti la famiglia proprietaria dell’immobile nonché della società, poiché nel 1995 il figlio dei titolari, forma una famiglia e decide di continuare l’attività che già esercitava anch’egli di fatto. La trasformazione in società di capitali dipende, dunque, da una cosiddetta “sistemazione” dell’assetto patrimoniale della famiglia, in vista di cambiamenti inevitabili tra i discendenti.

Il capitale sociale è di € 26.000,00, un’entità anche al di sopra della tipicità delle piccole imprese italiane spesso ferme alla soglia minima prevista per

legge⁶⁶, posseduto dai soci “storici” in quote uguali da € 7.852,00 e dal figlio per una quota di € 10.296,00. Il capofamiglia è anche l’Amministratore Unico.

Aspetti gestionali.

Come di frequente è dato di osservare nei piccoli centri, l’amministrazione e le problematiche connesse sono state sempre di competenza della moglie, mentre il capofamiglia si è riservato il coordinamento della cucina e del ristorante, abbastanza rinomato per l’accuratezza e la genuinità delle preparazioni. Il figlio invece riveste una funzione elastica, potendosi sostituire in ogni momento sia all’uno che all’altro soggetto. Particolarmente per il reparto prenotazioni e gestione delle camere, è la moglie di quest’ultimo che offre un valido sostegno alla suocera nei periodi di maggiore affluenza.

Il reparto prenotazione non è in alcun modo automatizzato, né soggetto a formalità particolari: non è difficile riscontrare che gran parte delle informazioni sulla disponibilità delle camere è affidata addirittura alla memoria della proprietaria, che considera – è il caso di dirlo – l’albergo come una sua creatura. Ovviamente esistono prospetti compilati a mano per un elenco dei clienti a pensione, che risponde sia all’obbligo della segnalazione quotidiana ai Carabinieri degli arrivi e delle partenze, sia per la rintracciabilità degli stessi in caso di telefonate o messaggi da recapitare.

⁶⁶ L’art. 2463 c.c. al punto 4 prevede il limite minimo di diecimila euro, precedentemente fissato, in Lire

Nel reparto ristorante le consumazioni vengono annotate su “buoni” pre-stampati in blocchetti a madre e figlia, che di volta in volta vengono consegnati in amministrazione per l’aggiornamento dei singoli conti. Difficile che vengano contabilizzati per un esame dei consumi, poiché giorno dopo giorno e in relazione al numero dei soggiornanti viene verificata la consistenza delle bevande e la necessità di un nuovo approvvigionamento secondo esperienze acquisite nei diversi anni di attività.

Gli acquisti di generi alimentari, oltre che con le consuete fatture, vengono contabilizzati all’atto dell’entrata in dispensa secondo quantità. A fine giornata si esamina il locale refrigerato dove si conservano i cibi, verificando il consumo paragonato ai piatti serviti. Una caratteristica dell’albergo è che il menu viene discusso al momento della prima colazione, in modo da evitare sprechi, da accontentare la clientela, e da tenere sempre sotto controllo gli approvvigionamenti da fare. Ovviamente è sempre possibile che qualche avventore decida di fermarsi a pranzo, e per l’occasione il reparto non si troverebbe disorganizzato nel rispondere a richieste occasionali.

Il personale viene assunto sulla base di referenze delle scuole alberghiere o sulla base di esperienza degli anni precedenti: in molti casi il personale di sala è lo stesso da decenni, per la fiducia reciproca maturata nel tempo. I proprietari

sono presenti anche in sala, per cui la clientela in ogni momento è assicurata dalla loro presenza. Ciò determina senza dubbio un ritorno molto positivo per l'albergo, poiché la clientela percepisce una sorta di personalizzazione del servizio e dell'accoglienza. Non è difficile che i proprietari si informino su ricorrenze, compleanni, festività e organizzino dei menu particolarmente graditi ai singoli ospiti.

Per quanto riguarda gli altri servizi, è possibile segnalare il servizio bar, sempre assicurato dal personale di sala – quando disponibile – o dagli stessi proprietari, che non mancano di intessere piacevoli colloqui con gli ospiti, legandoli ancora di più in un rapporto amichevole; il trasporto verso le piste o alla stazione ferroviaria, è assicurato da un autista a disposizione dell'albergo; soprattutto nel corso della stagione invernale, si mette a disposizione della clientela, formata da giovani famiglie, un servizio di animazione per bambini.

Aspetti contabili.

Il settore amministrativo, come detto in precedenza coordinato dalla proprietaria da sempre, si avvale della consulenza di un dottore commercialista per la redazione del bilancio in forma abbreviata⁶⁷ che di seguito si espone:

STATO PATRIMONIALE – ATTIVO	ESERCIZIO 2005	ESERCIZIO 2004
A – CREDITI V/QUOTISTI	0	0
I – IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI	0	0

⁶⁷ Cfr. art. 2435bis c.c.

II – IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI		
1 – Immobilizzazioni materiali	1.514.988	1.469.191
2 – Fondo amm.to Immobilizzazioni materiali	-1.097.975	-1.014.921
II – TOTALE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI	417.013	454.270
III – IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE	0	0
B – TOTALE IMMOBILIZZAZIONI	417.013	454.270
C – ATTIVO CIRCOLANTE		
I – RIMANENZE	14.823	20.354
II – CREDITI (attivo circolante)		
1) Esigibili entro l'esercizio	14.189	66.902
2) Esigibili oltre l'esercizio	124.578	124.578
3) Depositi	1.189	1.189
II - TOTALE CREDITI (Attivo circolante)	139.956	192.669
IV – DISPONIBILITA' LIQUIDE	176.813	80.441
C – TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE	331.592	293.464
D RATEI E RISCONTI	723	661
TOTALE STATO PATRIMONIALE ATTIVO	749.328	748.395

STATO PATRIMONIALE – PASSIVO	ESERCIZIO 2005	ESERCIZIO 2004
A – PATRIMONIO NETTO		
I) CAPITALE SOCIALE	26.000	26.000
IV) RISERVA LEGALE	5.200	5.200
VI) RISERVA STATUTARIA	362.440	336.378
VII) ALTRE RISERVE	66.106	66.106
IX) UTILE D'ESERCIZIO	16.745	26.062
A – TOTALE PATRIMONIO NETTO	479.491	459.746
B – FONDI PER RISCHI ED ONERI	27.219	27.488
C – TRATTAMENTO FINE RAPPORTO	5.112	1.783

D – DEBITI		
1 - Esigibili entro l'esercizio	53.419	39.093
2 - Esigibili oltre l'esercizio	168.067	178.424
D – TOTALE DEBITI	221.486	217.517
E – RATEI E RISCONTI PASSIVI	19.020	41.861
TOTALE STATO PATRIMONIALE PASSIVO	749.328	748.395

CONTO ECONOMICO	ESERCIZIO 2005	ESERCIZIO 2004
A) VALORE DELLA PRODUZIONE (ATT.OR.)		
1) – Ricavi vendite e prestazioni	570.349	523.984
2) – Altri ricavi e proventi	27.322	27.043
A TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE	597.671	551.027
B) COSTI DELLA PRODUZIONE (ATT.ORD.)		
6) – materie prime, suss. Cons. e merci	93.825	96.531
7) – servizi	95.069	72.609
8) – godimento di beni di terzi	0	0
9) – per il personale		
a) – salari e stipendi	153.330	165.536
b) – oneri sociali	48.411	56.277
c) – trattamento fine rapporto	10.397	9.551
9) TOTALE PER IL PERSONALE	212.138	231.364
10) – AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI		
a) – ammortamenti imm. Immateriali	0	0
b) – ammortamenti imm. Materiali	83.054	43.956
c) – svalutazione crediti (attivo circolante)	0	0
10) TOTALE AMMORTAMENTI E SVALUTAZIONI	83.054	43.956
11) – variazione rimanenze mat. prime e suss.	5.531	-7.831
14) – oneri diversi di gestione	52.994	50.528
B – TOTALE COSTI DELLA PRODUZIONE	542.611	487.157

A-B DIFFERENZA TRA VALORI E COSTI	55.060	63.870
C – PROVENTI ED ONERI FINANZIARI		
16) Altri proventi finanziari (non da part.)		
d4 – da altri	0	0
d5 – da banche	2.754	3.842
d) – totale proventi finanziari	2.754	3.842
17) – INTERESSI ED ONERI FINANZIARI		
d) debito verso banche	0	0
g) oneri finanziari diversi	12	3
h) debiti verso mutui	1.867	2.196
17 TOTALE INTERESSI ED ONERI	1.879	2.199
15+16-17) – DIFFERENZA ONERI FINANZIARI	875	1.643
E – PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI		
a) – plusvalenze da alienazioni	0	0
b) – sopravvenienze attive	1.626	1.026
20) – TOTALE DELLE PARTITE STRAORDINARIE	1.626	1.026
A-B+C+D+E totale risultato ante imposta	57.561	66.539
22) – Imposte sul reddito di esercizio	40.816	40.477
23) – Risultato dell'esercizio	16.745	26.062
26) – UTILE DELL'ESERCIZIO	16.745	26.062

La prima conclusione che si può trarre da una lettura anche sommaria del bilancio qui riportato, è che rispecchia il *modus* di gestione che sin qui ha avuto l'impresa alberghiera in esame. Trattandosi di una vera e propria derivazione della famiglia, costituendo la fonte di reddito di tre generazioni di persone, appare evidente che il fine principale dei proprietari, al di là del lucro è la conservazione. Il Capitale sociale apparentemente modesto, in realtà è irrobustito dall'accumulo nel tempo di utili non distribuiti: una saggia amministrazione ri-

volta all'autofinanziamento che si traduce anche in autopotenziamento⁶⁸. Anche il risultato dell'esercizio 2005, in conformità agli usi degli anni precedenti, è stato destinato a incrementare le riserve preesistenti.

Esaminando le attività, si nota l'indipendenza dell'impresa da controlli di altre società: non esistono immobilizzazioni finanziarie.

Le immobilizzazioni materiali sono iscritte al costo storico senza che siano state effettuate rivalutazioni previste da precedenti Leggi emanate all'occorrenza. Nell'attivo circolante, spicca l'iscrizione di crediti esigibili oltre l'esercizio il cui ammontare resta invariato rispetto all'anno precedente. Trattasi di un finanziamento infruttifero concesso a terzi, probabilmente un familiare. I crediti esigibili – invece – nell'esercizio futuro sono relativi a sospesi di clienti, crediti verso gli istituti di previdenza e verso l'Erario, e depositi cauzionali verso fornitori.

Tra le passività si evince una inesattezza nell'utilizzo della voce "B", poiché è stata adoperata per accogliere gli accantonamenti delle imposte da versare, mentre di regola dovrebbe accogliere accantonamenti per oneri tributari dovuti a seguito di contenzioso tributario con esito sfavorevole, probabili controversie con dipendenti, e così via.

⁶⁸ Cfr. D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, op. cit., pag. 848 e ss.

I debiti con scadenza entro i 18 mesi si riferiscono ai salari e stipendi da corrispondere, inclusi i versamenti periodici verso gli istituti previdenziali e verso il fisco; naturalmente sono compresi anche alcuni debiti verso fornitori.

I debiti scadenti oltre i 18 mesi si riferiscono invece a mutui precedentemente contratti e regolarmente in fase di estinzione.

Per quanto riguarda il Conto economico, esso accoglie al Valore della produzione sia i ricavi tipici derivanti dall'attività di pensione completa offerta ai clienti, sia – alla voce “Altri ricavi e proventi” – ricavi conseguiti dalla locazione dei locali situati al piano terra dello stabile, che accoglie una filiale bancaria. Come si è detto più volte in precedenza, è opportuno classificare questo tipo di ricavi nell'ambito della produzione caratteristica, dal momento che si utilizzano locali distintivi dell'albergo stesso e strettamente connaturati ad esso.

Nell'ambito dei costi della produzione, la parte più rilevante è chiaramente il costo del personale, inclusi gli oneri sociali, mentre il costo delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci riassume, insieme a quello sintetico “per servizi” tutte le voci di costo inerenti i prodotti alimentari e le bevande, le utenze, i costi per i servizi forniti alla clientela.

Curiosamente si nota un'inversione di segno nella variazione delle rimanenze dell'anno 2005 rispetto all'anno precedente, dovuta al fatto che in albergo non si procede a formalizzazioni di piani e programmi “Food & Beverage”, ma ci si af-

fida alle esperienze, forse di affluenze precedenti, spesso conducenti a sopravvalutazioni e sottovalutazioni delle circostanze che poi si realizzano.

La Nota Integrativa non specifica più del necessario le poste del bilancio, né si può far ricorso alla relazione sulla gestione in quanto la società beneficia dell'esonero, avendo fornito le informazioni richieste dal n. 3 e 4 dell'art. 2428 del c.c. proprio nella Nota.

4.3 – L’Hotel “K”.

Anche l’hotel “K”, se si osserva il numero delle camere, in tutto 58, può considerarsi una piccola e tipica impresa italiana, ma rispetto all’Hotel “E” le differenze sono numerose.

L’albergo è gestito sotto la forma di una Società a responsabilità limitata formata da tre fratelli, con un capitale sociale di € 878.000,00. Anche qui, dunque, una famiglia, proprietaria dell’immobile ristrutturato con l’aiuto di patti territoriali con il beneficio di crediti d’imposta. Si tratta di un’azienda molto giovane, con soli cinque anni di attività alle spalle.

La localizzazione è nel centro di Catania, il servizio ricettivo è orientato in massima parte al turismo commerciale e congressuale che consente, mediante il ricorso a convenzioni con banche e aziende, di saturare nel corso di tutta la settimana lavorativa la quasi totalità delle camere. Con l’aiuto di agenzie e tour operators, si riesce a riempire il vuoto dei week-end, tipico del mercato servito, e quindi l’affiliazione a catene alberghiere non sembra per il momento preventiva.

Tra i tre fratelli/soci vi è anche l’Amministratore Unico. Caratteristica della famiglia è che ciascun socio è titolare a sua volta di un’attività: cantieri edili, aziende agricole biologiche, una casa di cura, un supermercato. Oltre ai tre fra-

telli, altri due collaborano alla gestione alberghiera, coadiuvandola in qualche modo attraverso le attività principali.

Aspetti gestionali.

Il fatto che i soci e, più in generale, i fratelli – quasi tutti ingegneri idraulici – dispongano di attività personali, ha comportato l’accentramento in un ufficio, esterno a tutte le strutture, del lavoro amministrativo. In tal modo un’*équipe* formata da tre addette alla contabilità e due alle paghe, coordinate dall’unica socia che non abbia competenze ingegneristiche ma in materia di revisione contabile, si occupa dell’amministrazione di tutte le società di proprietà della famiglia. All’interno dell’albergo, tuttavia, esiste una figura di “raccordo” tra lo stesso e l’ufficio centralizzato: un’impiegata amministrativa con funzioni di *addetta al controllo di gestione*, ma che di fatto segue l’intero ciclo delle fatture di acquisto – dalla formulazione degli ordini alla registrazione e saldo delle fatture – e la quadratura giornaliera della cassa, con competenza anche in materia di gestione dei sospesi e rientro dei crediti. Si tratta di un personaggio nel quale – evidentemente – i soci hanno riposto una fiducia conquistata sul campo, poiché la stessa impiegata affianca la socia responsabile della revisione contabile, nella stesura del bilancio e del budget.

Al contrario dell’Hotel “E”, in questo contesto sono abbastanza evidenti alcune formalizzazioni e l’impiego delle tecnologie informatiche. Di seguito si

possono consultare alcuni campioni di tabelle facenti parte dei files utilizzati dall'addetta al controllo di gestione.

La *tabella 1* rappresenta la tradizionale *main courante*, il registro che si riscontra in tutte le imprese alberghiere, dove si annotano tutti gli addebiti alla clientela, con la distinzione del settore. Con il termine *arrangiamento* s'intende l'addebito del prezzo per la pensione, mentre gli altri si riferiscono alle consumazioni effettuate presso il ristorante, il ristorante della sala congressi, il bar, le bevande provenienti dalla cantina, dal minibar, e gli *extra* addebitati durante i concerti. Ovviamente il periodo preso a campione non mostra addebiti per il concerto, evidentemente perché tra luglio ed agosto non vi è stagione concertistica in città.

Tabella 1- Riepilogo giornaliero degli addebiti Hotel “K”.

GIORNO	anno	mese	GSET	camere occupate	presenze	TOTALE ADDEBITI	ARRANG.	BREAK	RIST
21/07/2006	2006	7	ven	49	61	6.414,83	3.147,75	332,00	2.620,13
22/07/2006	2006	7	sab	43	56	17.443,15	2.557,40	300,00	14.457,65
23/07/2006	2006	7	dom	36	44	2.485,83	1.994,18	236,00	149,10
24/07/2006	2006	7	lun	56	72	7.524,07	5.705,58	398,00	1.341,25
25/07/2006	2006	7	mar	58	70	6.016,64	3.884,28	386,00	1.360,01
26/07/2006	2006	7	mer	57	72	7.880,08	4.762,78	- 608,00	3.381,00
27/07/2006	2006	7	gio	52	66	7.307,68	3.112,28	340,00	3.034,60
28/07/2006	2006	7	ven	43	54	3.183,69	2.535,08	290,00	283,00
29/07/2006	2006	7	sab	47	63	4.319,25	2.909,25	346,00	857,55
30/07/2006	2006	7	dom	43	55	3.050,85	2.477,75	297,00	154,70
31/07/2006	2006	7	lun	50	68	3.505,02	2.942,17	369,00	110,40
01/08/2006	2006	8	mar	53	72	4.577,06	3.668,17	386,00	369,44
02/08/2006	2006	8	mer	49	65	4.350,52	3.126,67	369,00	796,40
03/08/2006	2006	8	gio	57	77	4.846,13	3.724,17	430,00	511,06
04/08/2006	2006	8	ven	54	82	5.069,12	3.972,67	447,00	337,70
05/08/2006	2006	8	sab	46	67	4.168,25	3.181,50	369,00	200,50
06/08/2006	2006	8	dom	52	75	4.139,28	3.458,53	373,00	198,15
07/08/2006	2006	8	lun	57	81	5.155,73	3.837,03	438,00	769,90
08/08/2006	2006	8	mar	58	85	5.951,53	4.607,53	477,00	448,50
09/08/2006	2006	8	mer	58	82	5.290,38	4.143,03	466,00	395,95
10/08/2006	2006	8	gio	27	45	3.150,43	2.107,03	238,00	685,70
11/08/2006	2006	8	ven	25	40	2.550,43	2.030,23	230,00	238,30
12/08/2006	2006	8	sab	28	47	3.088,86	2.100,81	281,00	551,00
13/08/2006	2006	8	dom	46	85	5.250,98	3.422,53	481,00	1.041,50
14/08/2006	2006	8	lun	57	111	6.846,63	4.233,83	635,00	1.686,20
15/08/2006	2006	8	mar	52	98	5.922,13	4.030,03	557,00	1.108,40
16/08/2006	2006	8	mer	30	58	3.037,15	3.685,15	- 93,00 -	684,35
17/08/2006	2006	8	gio	26	48	2.976,22	2.161,17	235,00	446,60
18/08/2006	2006	8	ven	32	54	3.240,27	2.074,17	296,00	722,00
19/08/2006	2006	8	sab	45	77	5.074,42	3.523,76	432,00	886,79
20/08/2006	2006	8	dom	51	78	4.242,38	3.255,93	425,00	323,10

- continua Tabella 1.

RIST-MEE	CANTINA	BAR	FRIGOBAR	MEETING	TELEFONO	VARIE	CONCERTO
90,00	1,70	91,40	-	128,40	3,45	-	-
-	44,00	76,00	-	-	8,10	-	-
-	8,00	84,50	-	-	14,05	-	-
-	98,49	62,00	--	80,00 -	1,25	-	-
160,00	47,00	55,00	-	120,00	4,35	-	-
160,00 -	42,60	79,50	-	120,00	26,40	1,00	-
160,00	9,00	119,15	-	492,00	0,75	39,90	-
- -	4,99	77,00	-	-	3,60	-	-
-	35,10	141,50 -	2,40	-	14,25	18,00	-
-	16,00	77,00	-	-	26,40	2,00	-
-	32,00	53,00 -	1,40	-	6,75 -	6,90	-
-	61,00	87,50	-	-	4,95	-	-
-	21,00	34,00	-	-	3,45	-	-
-	74,70	95,00	-	-	11,20	-	-
-	69,40	236,50	-	-	5,85	-	-
- -	17,00	431,10	-	-	3,15	-	-
-	49,50	32,50	-	-	27,60	-	-
-	28,00	75,00	-	-	7,80	-	-
-	84,90	92,50	-	216,00	15,10	10,00	-
-	75,80	201,20 -	2,80	-	8,60	2,60	-
-	32,20	79,00	-	-	8,50	-	-
-	2,00	45,50	-	-	6,00 -	1,60	-
-	104,20	49,20	-	-	2,65	-	-
-	126,60	178,30	-	-	1,05	-	-
-	210,20	77,50	-	-	3,90	-	-
-	146,00	76,50	-	-	4,20	-	-
-	73,55	55,20	-	-	0,60	-	-
-	46,50	80,50	-	-	6,45	-	-
-	86,00	31,50	-	-	0,60	30,00	-
-	85,82	88,50	-	-	2,55	55,00	-
-	63,40	161,50	-	-	6,45	7,00	-

La *Tabella 2* riassume i ricavi conseguiti dalla vendita delle camere e registrati nel settore ristorante e bar – in sostanza i ricavi tipici dell’impresa alberghiera – con un collegamento al numero di camere vendute e al numero di presenze in albergo. È opportuno mettere in evidenza che il numero di camere vendute in ogni mese non si riferisce alla capacità ricettiva, ma informa *quante volte* nel corso del mese sono state vendute. Dunque se si legge in corrispondenza del mese di agosto 2005 che il numero di camere vendute è pari a 925, non significa che l’albergo sia dotato di tante camere, ma che complessivamente sono state vendute, nell’arco del mese, 925 volte un’unità “camera”. Tale circostanza si spiega “aprendo” lo sviluppo della tabella, come si vede più avanti, che mostra l’andamento del mese di agosto per gli anni 2004, 2005 e 2006, con la specificazione del numero di camere che ogni giorno risulta occupato in abbinamento al numero di presenze. Si evince, ad esempio, che soltanto nel giorno 8 e 9 agosto 2006 la totale saturazione dell’albergo è stata raggiunta (58 camere).

Tabella 2 – Riepilogo addebiti albergo, ristorante e bar, con dettaglio agosto.

anno	mese	GIORNO	camere	presenze	TOT. ADDEBITI	ALBERGO	RISTORANTE	BAR
2005	1		1047	1184	136.177,89	94.030,42	31.141,14	2.367,03
	2		1315	1624	167.542,34	121.980,70	28.034,01	2.993,03
	3		1472	1928	194.416,48	137.248,64	32.507,87	4.015,17
	4		1419	1863	195.906,16	127.391,38	39.170,73	4.149,65
	5		1657	2279	212.393,64	154.878,55	36.453,52	4.125,47
	6		1357	1826	175.376,59	122.805,81	30.269,18	4.885,30
	7		982	1307	124.286,82	86.001,40	22.687,25	2.377,17
	8		925	1774	111.024,26	76.132,06	21.940,80	1.445,40
	9		1397	1921	198.908,97	143.951,44	36.713,63	2.169,90
	10		1506	2065	229.194,19	160.033,89	43.755,40	5.477,70
	11		1533	2044	217.496,56	153.934,29	39.032,77	2.850,30
	12		1161	1670	172.164,93	104.980,33	43.939,70	3.087,90
Totale 2005			15771	21485	2.134.888,83	1.483.368,91	405.646,00	39.944,02
2006	1		1034	1266	170.413,44	105.579,45	46.370,26	3.161,40
	2		1099	1392	155.150,97	104.876,15	35.003,67	2.842,15
	3		1168	1394	163.763,12	111.211,74	35.686,08	2.092,30
	4		1290	1935	185.546,51	126.289,35	37.732,77	3.723,59
	5		1288	1737	208.380,55	136.542,50	57.366,75	3.366,80
	6		1253	1596	162.512,23	118.241,94	32.677,29	6.168,90
	7		1387	1701	156.935,59	97.357,48	47.904,75	2.314,96
	8		1280	1936	121.911,38	91.122,76	18.025,82	2.862,80
Totale 2006			9799	12957	1.324.613,79	891.221,37	310.767,39	26.532,90
Totale complessivo			55747	72728	7.337.027,87	5.157.890,81	1.450.982,81	180.920,95

anno	mese	GIORNO	camere	presenze	TOT. ADDEBITI	ALBERGO	RISTORANTE	BAR
		06/08/2004	46	72	4.304,30	3.397,50	495,30	15,50
		07/08/2004	35	57	366,85	68,35	188,90	73,60
		08/08/2004	33	49	3.419,25	2.690,45	245,20	153,60
		09/08/2004	43	68	3.832,70	2.863,20	635,80	69,90
		10/08/2004	35	51	4.946,96	3.828,66	674,10	54,40
		11/08/2004	40	61	3.771,83	2.786,93	626,30	71,60
		12/08/2004	44	71	4.057,75	3.459,85	245,00	59,90
		13/08/2004	41	60	7.564,90	6.389,30	527,00	35,60
		14/08/2004	42	67	533,35-	33,05	534,40	14,00
		15/08/2004	36	60	7.431,20	5.884,00	899,80	59,40
		16/08/2004	45	75	5.880,20	4.598,20	728,40	72,60
		17/08/2004	42	69	784,17	183,80	514,90	85,47
		18/08/2004	42	67	8.835,90	6.799,60	1.254,60	7,90
		19/08/2004	34	52	3.254,55	2.750,95	193,00	28,60
		20/08/2004	35	50	377,45	183,05	160,90	39,50
		21/08/2004	34	54	3.305,57	2.640,97	318,00	87,60
		22/08/2004	30	49	3.155,67	2.724,47	102,00	41,20
		23/08/2004	40	63	2.976,74	2.119,70	584,54	51,70
		24/08/2004	39	57	7.643,57	6.510,57	341,30	84,70
		25/08/2004	40	55	3.981,89	2.850,89	801,00	48,00
		26/08/2004	33	51	3.526,52	2.544,17	383,10	354,25
		27/08/2004	33	44	1.711,35	1.127,25	464,10	18,00
		28/08/2004	26	43	2.179,06	1.642,46	401,70	41,00
		29/08/2004	32	41	5.605,87	4.718,17	454,10	13,60
		30/08/2004	31	41	3.646,82	2.663,42	94,00	673,40
		31/08/2004	27	30	819,30	502,15	212,50	51,65
		Totale 8	1134	1707	118.362,98	91.836,57	14.649,34	2.666,37
	9		1398	1901	195.717,92	128.567,43	45.501,18	5.029,51
	10		1529	2044	212.515,04	153.429,41	32.636,52	10.863,81
	11		1420	1841	192.366,66	129.429,38	29.070,68	10.449,29
	12		1246	1709	167.605,32	105.476,63	33.802,89	13.023,40
Totale 2004			15614	20129	2.075.686,05	1.439.161,85	372.776,94	63.100,61

2005	1		1047	1184	136.177,89	94.030,42	31.141,14	2.367,03
	2		1315	1624	167.542,34	121.980,70	28.034,01	2.993,03
	3		1472	1928	194.416,48	137.248,64	32.507,87	4.015,17
	4		1419	1863	195.906,16	127.391,38	39.170,73	4.149,65
	5		1657	2279	212.393,64	154.878,55	36.453,52	4.125,47
	6		1357	1826	175.376,59	122.805,81	30.269,18	4.885,30
	7		982	1307	124.286,82	86.001,40	22.687,25	2.377,17
	8	01/08/2005	30	44	3.566,35	2.714,85	608,50 -	9,00
		02/08/2005	35	52	3.465,35	2.986,75	79,50	75,10
		03/08/2005	31	46	3.247,65	2.538,65	437,50	13,50
		04/08/2005	27	44	3.041,60	1.984,30	754,00	51,30
		05/08/2005	33	61	3.772,96	2.744,56	579,80	82,60
		06/08/2005	35	71	3.718,61	2.609,91	642,70	40,00
		07/08/2005	25	51	2.188,20	1.763,70	64,00	66,50
		08/08/2005	51	93	5.054,04	3.895,54	562,00	57,50
		09/08/2005	30	58	2.970,20	2.145,40	396,50	90,30
		10/08/2005	29	58	3.623,57	2.096,87	1.155,70	23,00
		11/08/2005	47	97	4.955,05	3.345,35	929,10	98,60
		12/08/2005	32	70	3.536,84	2.279,94	734,00	102,90
		13/08/2005	43	93	4.347,44	3.519,54	233,90	36,00
		14/08/2005	51	109	5.750,35	3.946,25	1.086,00	64,10
		15/08/2005	31	65	3.998,00	2.547,30	1.006,50	54,20
		16/08/2005	23	45	3.800,60	2.418,10	1.023,60	76,90
		17/08/2005	23	45	3.369,40	2.082,90	965,50	51,00
		18/08/2005	25	46	2.841,77	1.911,47	606,00	49,30
		19/08/2005	34	70	3.717,83	2.537,13	698,10	51,60
		20/08/2005	36	76	4.253,95	2.887,55	780,80	19,60
		21/08/2005	25	53	3.237,25	2.093,15	779,70	34,40
		22/08/2005	28	60	3.745,15	2.297,05	960,00	18,10
		23/08/2005	29	57	3.703,30	2.698,60	552,00	7,70
		24/08/2005	21	41	3.078,15	2.131,35	553,90	36,90
	25/08/2005	20	42	4.296,55	2.516,95	1.391,10	26,50	
	26/08/2005	14	28	1.794,00	1.097,20	445,70 -	8,90	
	27/08/2005	19	41	2.341,40	1.324,80	674,00	28,60	
	28/08/2005	11	22	1.397,90	984,60	268,50	12,80	
	29/08/2005	36	61	4.850,05	3.353,85	890,20	130,00	

		30/08/2005	20	33	3.381,70	1.904,40	1.142,00	39,30
		31/08/2005	31	42	3.979,05	2.774,05	940,00	25,00
		Totale 8	925	1774	111.024,26	76.132,06	21.940,80	1.445,40
		9	1397	1921	198.908,97	143.951,44	36.713,63	2.169,90
		10	1506	2065	229.194,19	160.033,89	43.755,40	5.477,70
		11	1533	2044	217.496,56	153.934,29	39.032,77	2.850,30
		12	1161	1670	172.164,93	104.980,33	43.939,70	3.087,90
		Totale 2005	15771	21485	2.134.888,83	1.483.368,91	405.646,00	39.944,02
2006	1		1034	1266	170.413,44	105.579,45	46.370,26	3.161,40
	2		1099	1392	155.150,97	104.876,15	35.003,67	2.842,15
	3		1168	1394	163.763,12	111.211,74	35.686,08	2.092,30
	4		1290	1935	185.546,51	126.289,35	37.732,77	3.723,59
	5		1288	1737	208.380,55	136.542,50	57.366,75	3.366,80
	6		1253	1596	162.512,23	118.241,94	32.677,29	6.168,90
	7		1387	1701	156.935,59	97.357,48	47.904,75	2.314,96
	8	01/08/2006	53	72	4.577,06	3.673,12	430,44	87,50
		02/08/2006	49	65	4.350,52	3.130,12	817,40	34,00
		03/08/2006	57	77	4.846,13	3.735,37	585,76	95,00
		04/08/2006	54	82	5.069,12	3.978,52	407,10	236,50
		05/08/2006	46	67	4.168,25	3.184,65	183,50	431,10
		06/08/2006	52	75	4.139,28	3.486,13	247,65	32,50
		07/08/2006	57	81	5.155,73	3.844,83	797,90	75,00
		08/08/2006	58	85	5.951,53	4.632,63	533,40	92,50
		09/08/2006	58	82	5.290,38	4.151,43	471,75	201,20
		10/08/2006	27	45	3.150,43	2.115,53	717,90	79,00
		11/08/2006	25	40	2.550,43	2.034,63	240,30	45,50
		12/08/2006	28	47	3.088,86	2.103,46	655,20	49,20
		13/08/2006	46	85	5.250,98	3.423,58	1.168,10	178,30
		14/08/2006	57	111	6.846,63	4.237,73	1.896,40	77,50
		15/08/2006	52	98	5.922,13	4.034,23	1.254,40	76,50
		16/08/2006	30	58	3.037,15	3.685,75-	610,80	55,20
		17/08/2006	26	48	2.976,22	2.167,62	493,10	80,50
		18/08/2006	32	54	3.240,27	2.104,77	808,00	31,50
		19/08/2006	45	77	5.074,42	3.581,31	972,61	88,50
		20/08/2006	51	78	4.242,38	3.269,38	386,50	161,50

	21/08/2006	53	79	4.765,87	3.501,67	741,20	87,00
	22/08/2006	46	63	3.898,54	3.136,99	861,05	68,50
	23/08/2006	44	57	3.120,11	2.017,97	686,14	105,00
	24/08/2006	32	40	2.573,25	1.695,25	586,00	86,00
	25/08/2006	33	42	2.858,36	1.716,96	868,40	57,00
	26/08/2006	57	79	4.468,67	3.575,06	360,81	108,80
	27/08/2006	55	74	4.275,28	3.089,36	702,92	90,00
	28/08/2006	57	75	7.023,40	5.814,71	762,69	52,00
	29/08/2006	0	0	-	-	-	-
	30/08/2006	0	0	-	-	-	-
	31/08/2006	0	0	-	-	-	-
	Totale 8	1280	1936	121.911,38	91.122,76	18.025,82	2.862,80
Totale 2006		9799	12957	1.324.613,79	891.221,37	310.767,39	26.532,90
Totale complessivo		55747	72728	7.337.027,87	5.157.890,81	1.450.982,81	180.920,95

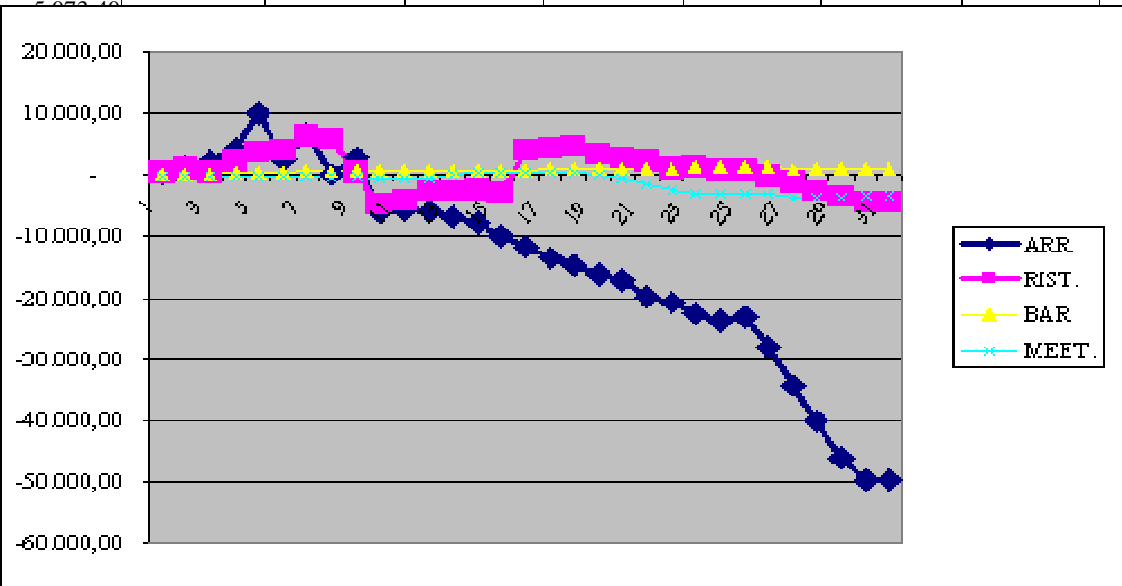
La *Tabella 3* costituisce un altro tipo di confronto dei dati, sempre con riferimento ai ricavi più significativi (arrangiamento, ristorante, bar, meeting), analizzati tra mesi di anni differenti. In tal caso si possono vedere i dati di settembre 2006 e settembre 2005, con le differenze analizzate per tipologia di ricavo. Le differenze registrate con cadenza giornaliera, alimentando il grafico sovrapposto alla tabella, sono utili per visualizzare l'andamento delle voci di ricavo. Si osserva che, mentre gli altri ricavi registrano un andamento abbastanza regolare nel tempo, il ricavo derivante dall'*arrangiamento* ha andamento discendente, nel senso che da un anno all'altro, nel mese di settembre si riscontra una progressiva riduzione del ricavo di vendita delle camere, informazione che può indurre a determinati comportamenti correttivi.

Tabella 3 – Differenze su arrangiamento, ristorante, bar, meeting.

		set-06		set-05										
		DIFFERENZA					ARRANGIAMENTO		RISTORANTE		BAR		MEETING	
		TOT.	ARR.	RIST.	BAR	MEET.	set-06	set-05	set-06	set-05	set-06	set-05	set-06	set-05
ven	1	464,98	351,50	242,48	91,00	- 220,00	2.732,90	2.381,40	706,98	464,50	122,30	31,30	-	220,00
sab	2	1.918,98	1.307,20	847,08	94,70	- 330,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
dom	3	2.478,63	2.215,55	465,18	127,90	- 330,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
lun	4	6.507,43	4.187,65	2.120,18	277,60	- 78,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
mar	5	14.133,68	10.060,90	3.691,68	459,10	- 78,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
mer	6	6.973,03	2.613,25	3.929,08	508,70	- 78,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
gio	7	13.488,02	6.768,85	6.376,47	530,70	- 188,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
ven	8	6.143,77	- 41,35	5.780,02	649,10	- 244,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
sab	9	3.841,72	2.939,45	499,27	647,00	- 244,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
dom	10	10.786,38	- 6.026,75	- 4.874,23	658,60	- 544,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
lun	11	9.616,28	- 5.594,95	- 4.148,73	671,40	- 544,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
mar	12	8.486,99	- 6.030,26	- 2.783,83	721,10	- 394,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
mer	13	8.763,09	- 6.786,46	- 2.751,33	808,70	- 34,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
gio	14	9.095,44	- 7.784,21	- 2.418,03	780,80	326,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
ven	15	11.696,47	- 9.840,84	- 2.986,43	804,80	326,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
sab	16	6.703,92	- 11.707,29	3.865,07	812,30	326,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
dom	17	8.014,54	- 13.616,61	4.357,97	918,10	326,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
lun	18	8.872,12	- 14.671,71	4.523,69	949,90	326,00	5.873,40	5.083,40	1.290,00	1.000,00	122,30	31,30	-	220,00
mar	19	11.764,82	- 16.247,21	3.363,39	1.057,00	62,00	70.900,14	87.147,35	35.813,09	32.449,70	2.226,10	1.169,10	1.390,00	1.328,00
mer	20	13.860,07	- 16.997,36	2.656,39	1.054,90	- 574,00	76.397,54	93.394,90	36.640,09	33.983,70	2.313,60	1.258,70	1.390,00	1.964,00

Legend:

- ARR
- RIST.
- BAR
- MEET.



gio	21	-	17.849,28	-	19.749,87	2.135,09	1.119,50	-	1.354,00	79.018,59	98.768,46	37.767,09	35.632,00	2.415,00	1.295,50	1.390,00	2.744,00
ven	22	-	20.905,94	-	20.610,73	883,99	1.071,80	-	2.251,00	83.702,64	104.313,37	38.688,99	37.805,00	2.460,50	1.388,70	1.390,00	3.641,00
sab	23	-	23.315,39	-	22.582,58	1.167,19	1.148,00	-	3.048,00	86.358,85	108.941,43	39.747,99	38.580,80	2.671,00	1.523,00	1.390,00	4.438,00
dom	24	-	24.435,93	-	23.632,02	770,29	1.233,80	-	2.808,00	89.455,97	113.087,99	40.451,49	39.681,20	2.898,50	1.664,70	1.630,00	4.438,00
lun	25	-	23.985,06	-	23.195,30	741,44	1.286,80	-	2.818,00	94.081,79	117.277,09	42.846,99	42.105,55	3.073,00	1.786,20	1.970,00	4.788,00
mar	26	-	30.338,51	-	28.127,45	349,36	1.196,30	-	3.058,00	94.081,79	122.209,24	42.846,99	43.196,35	3.073,00	1.876,70	1.970,00	5.028,00
mer	27	-	37.841,21	-	34.283,05	1.146,26	1.072,10	-	3.484,00	94.081,79	128.364,84	42.846,99	43.993,25	3.073,00	2.000,90	1.970,00	5.454,00
gio	28	-	44.952,71	-	39.986,85	2.527,56	1.045,70	-	3.484,00	94.081,79	134.068,64	42.846,99	45.374,55	3.073,00	2.027,30	1.970,00	5.454,00
ven	29	-	52.282,51	-	46.174,85	3.625,16	1.001,50	-	3.484,00	94.081,79	140.256,64	42.846,99	46.472,15	3.073,00	2.071,50	1.970,00	5.454,00
sab	30	-	56.937,19	-	49.869,65	4.586,64	903,10	-	3.384,00	94.081,79	143.951,44	42.846,99	47.433,63	3.073,00	2.169,90	1.970,00	5.354,00

Fin qui le tabelle esaminate – costruite tutte dall’addetta al controllo di gestione che risulta impiegata, riguardavano la parte gestionale riferita ai ricavi. Di seguito si espongono invece alcune tabelle relative ai costi sostenuti dall’albergo.

La *Tabella 4* dispone di una interfaccia di sintesi, che raggruppa il totale delle spese per “centro di costo”. Non si tratta di una distinzione avente lo stesso valore che avrebbe all’interno di una contabilità analitica, poiché non viene effettuata una ripartizione più elaborata in termini di costi fissi e variabili. La distinzione pertanto conferisce solo un’informazione di massima. Le voci dei cosiddetti “centri di costo” sono abbastanza chiare, alcune sono abbreviazioni (varie, amministrazione, breakfast, attrezzature), altre sono interessanti per comprendere il funzionamento dell’azienda.

La voce *riprotezioni*, che per un maggior dettaglio è stata anche aperta nello sviluppo sottostante, si riferisce alle somme riversate, dall’impresa in oggetto, ad altri alberghi in caso di *overbooking*. Nella parte sviluppata, infatti, si possono leggere i nomi degli alberghi, alcuni convenzionati, altri no, che hanno accolto la clientela rimasta senza sistemazione.

Tabella 4 – Fatture passive per centro di costo.

**FATTURE PASSIVE AL LORDO DI
IVA**

importo			anno				
centro costo	fornitore	mese	2006	2005	2004	2003	TOTALE
cucina			103.120,68	82.124,50	86.375,46	63.104,99	334.725,63
UTENZE			84.347,94	64.656,41	68.839,51	79.077,78	296.921,64
piani			58.119,33	57.875,62	54.396,60	43.587,14	213.978,69
var			47.094,59	35.740,48	42.564,94	43.979,61	169.379,62
amm			34.981,76	21.859,32	17.311,53	15.348,00	89.500,61
manutenzioni			24.065,76	19.726,49	54.663,17	10.840,38	109.295,80
cantina			20.164,14	18.886,70	10.263,83	16.097,30	65.411,97
sala			1.181,25		1.568,00	3.195,46	5.944,71
bre			17.534,58	17.799,81	17.276,85	19.091,29	71.702,53
att			16.725,06	20.590,54	16.385,15	15.115,91	68.816,66
riprotezioni			9.964,50	17.519,84	16.682,00	3.392,45	47.558,79
commissioni			6.446,13	2.842,92	3.491,04	3.246,12	16.026,21
bar			14.597,10	19.463,95	22.637,41	19.987,69	76.686,15
concerto			5.649,20	4.543,65	14.411,40	10.973,32	35.577,57
vini			700,14				700,14
prestazioni			262,50				262,50
investimento				30.987,83	17.630,95	-9.022,86	39.595,92
congressi			3.703,20	7.733,54	6.705,38	7.171,29	25.313,41
TOTALE			448.657,86	422.351,60	451.203,22	345.185,87	1.667.398,55

FATTURE PASSIVE AL LORDO DI IVA

importo			anno				
centro costo	fornitore	mese	2006	2005	2004	2003	TOTALE
cucina			103.120,68	82.124,50	86.375,46	63.104,99	334.725,63
UTENZE			84.347,94	64.656,41	68.839,51	79.077,78	296.921,64
piani			58.119,33	57.875,62	54.396,60	43.587,14	213.978,69
var			47.094,59	35.740,48	42.564,94	43.979,61	169.379,62
amm			34.981,76	21.859,32	17.311,53	15.348,00	89.500,61
manutenzioni			24.065,76	19.726,49	54.663,17	10.840,38	109.295,80
cantina			20.164,14	18.886,70	10.263,83	16.097,30	65.411,97
sala			1.181,25		1.568,00	3.195,46	5.944,71
bre			17.534,58	17.799,81	17.276,85	19.091,29	71.702,53
att			16.725,06	20.590,54	16.385,15	15.115,91	68.816,66
riprotezioni	EXCELSIOR GRAND HOTEL		6.510,50	6.663,44	3.100,00	1.045,29	17.319,23
	HITEL ROYAL MEDINA EL FIL SRL		90,00				90,00
	HOTEL NETTUNO	4	0,00				0,00
		3	0,00				0,00
	HOTEL NOVECENTO	6	460,00				460,00
		5	195,00	85,00			280,00
		1	70,00			70,00	
	HOTEL ROYAL	6	1.950,00				1.950,00
		5	1.950,00				1.950,00
		4	1.870,00				1.870,00
	HOTEL VILLIA IGIEA	3	341,16				341,16
	HOTEL VITTORIA	2	540,00	540,00	500,00	1.580,00	
	JOLLY HOTELS SPA		120,00				120,00
	ORIZZONTE ACIREALE HOTEL		2.340,00				2.340,00
Servi Turistici Etnei srl		1.552,00	1.098,00	1.857,00	66,00	4.573,00	
TURISTHOTELS SRL		1.637,00	6.123,40	5.415,00	1.440,00	14.615,40	

Totale riprotezioni		9.964,50	17.519,84	16.682,00	3.392,45	47.558,79
commissioni		6.446,13	2.842,92	3.491,04	3.246,12	16.026,21
bar		14.597,10	19.463,95	22.637,41	19.987,69	76.686,15
concerto		5.649,20	4.543,65	14.411,40	10.973,32	35.577,57
vini		700,14				700,14
prestazioni		262,50				262,50
investimento			30.987,83	17.630,95	-9.022,86	39.595,92
congressi		3.703,20	7.733,54	6.705,38	7.171,29	25.313,41
TOTALE		448.657,86	422.351,60	451.203,22	345.185,87	1.667.398,55

La *Tabella 5* rappresenta un ulteriore sviluppo della Tabella precedente, la quale sempre abbinando ogni costo al suo “centro”, espone in maniera più dettagliata la tipologia del documento da pagare, con tutte le informazioni fiscali da annotare e con l’indicazione dell’avvenuto pagamento. La Tabella appare anche collegata con la contabilità generale, dal momento che è inserita una colonna dedicata al numero di protocollo che distingue il documento dal momento in cui è avvenuta la registrazione sul giornale in partita doppia.

La prima colonna della tabella specifica ulteriormente la tipologia di costo, a scopi di motivazione dello stesso (es. per il bar si distinguono le bevande dal caffè, in cucina si distinguono i surgelati dalla drogheria, per il concerto vi sono anche spese di trasporto, e così via).

Un ulteriore dettaglio riguarda la distinzione tra fatture di acquisto e fatture per beni strumentali, tipica delle registrazioni sul giornale in partita doppia.

La *Tabella 6*, sempre dedicata ai pagamenti, accoglie registrazioni riferite a piccoli acquisti effettuati per conto dei clienti direttamente dal personale della *reception*, con l’indicazione della persona che ha materialmente effettuato l’esborso.

Tabella 5 – Dettaglio pagamenti per centro di costo

c.c.	anno	mese	Fornitore	data	descrizione	centro costo	n° doc.	data doc.
manutenzioni	2005		4A.T.E.C.S.DI G. PICONE & C. SAS	31/05/2005	FATTURA DI ACQUISTO	manutenzioni	60	15/04/2005
attrezzature	2005		4ABERT SPA	30/04/2005	BENI STRUMENTALI	att	1321	04/04/2005
varie	2005		4ALFERA SRL	16/05/2005	FATTURA DI ACQUISTO	var	500	28/04/2005
cucina	2005		4ALIMENTIS SICILIA SRL	19/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	1030	14/04/2005
attrezzature	2005		4ANTONINO FLORIO	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	att	156	02/04/2005
investimento	2005		4ARCADIA SOC. COOP ARL	15/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	manutenzioni	78	11/04/2005
gas	2005		4ASEC	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	UTENZE	61771	22/04/2005
concerto	2005		4ASSOCIAZIONE ENSEMBLE BELLINIANO	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	concerto	12	28/04/2005
concerto	2005		4ASSOCIAZIONE ENSEMBLE BELLINIANO	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	concerto	11	18/04/2005
concerto	2005		4ASSOCIAZIONE ENSEMBLE BELLINIANO	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	concerto	10	04/04/2005
concerto	2005		4ASSOCIAZIONE ENSEMBLE BELLINIANO	08/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	concerto	9	04/04/2005
varie	2005		4AUCHAN SPA	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	var	7402	20/04/2005
fiori	2005		4AZ.VIVAISTICA FEUDO GRANDE	08/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	var	11	04/04/2005
varie	2005		4CARMENI DI CARMENI C. SAS	22/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	2163	20/04/2005
Varie	2005		4CARMENI DI CARMENI C. SAS	19/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	1908	07/04/2005
manutenzioni	2005		4CEIFIA DI BONARRIGO V. & C. SAS	31/05/2005	BENI STRUMENTALI	manutenzioni	660	27/04/2005
cancelleria	2005		4CENTRO FORNITURE UFFICIO SAS	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	var	4562	05/04/2005
bevande	2005		4CENTRO VINI E LIQUORI DI ALFIO MELI	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	bar	423	29/04/2005
bevande	2005		4CENTRO VINI E LIQUORI DI ALFIO MELI	19/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	bar	335	09/04/2005
surgelati	2005		4CHIARAGEL SRL	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	12035	26/04/2005
surgelati	2005		4CHIARAGEL SRL	22/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	11506	21/04/2005
surgelati	2005		4CHIARAGEL SRL	22/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	11188	19/04/2005
surgelati	2005		4CHIARAGEL SRL	19/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	10365	12/04/2005
surgelati	2005		4CHIARAGEL SRL	08/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	9644	05/04/2005
Varie	2005		4CHIAVE INTERN.DI MIRAGLIA SNC	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	var	98	08/04/2005
carne	2005		4COMMERCIALE ZOOTECHNICA SRL	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	61	30/04/2005
Caffè	2005		4COMPAGNIA MERIDIONALE CAFFE' SPA	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	bar	1071	28/04/2005
Caffè	2005		4COMPAGNIA MERIDIONALE CAFFE' SPA	22/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	bar	1013	22/04/2005
Caffè	2005		4COMPAGNIA MERIDIONALE CAFFE' SPA	19/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	bar	864	07/04/2005
cancelleria	2005		4CONSIGLIO DI ALESSANDRO CONSIGLIO	04/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	amm	9	01/04/2005

canone	2005	4CONSORZIO TRIVENETO SPA	04/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	var	41007	01/04/2005
trasporti	2005	4CONTINO PIANOFORTI	30/04/2005	FATTURA DI ACQUISTO	concerto	65	23/04/2005
drogheria	2005	4CRISTALDI SNC	05/08/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	138	30/04/2005
drogheria	2005	4CRISTALDI SNC	05/08/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	127	21/04/2005
drogheria	2005	4CRISTALDI SNC	05/08/2005	FATTURA DI ACQUISTO	cucina	125	20/04/2005

- *continuo Tabella 5*

				mod.				
prot.	dare	avere	importo	pag.	D1	IMP1	D2 IMP2 D3 IMP3	TOT. PAGATO
560	0	195	195	0	09/09/2005	195		195
452	0	140,29	140,29	0	31/05/2005	140,29		140,29
514	0	312,5	312,5	0	30/06/2005	312,5		312,5
398	0	122,08	122,08	0	27/07/2005	122,08		122,08
427	0	18	18	0	02/04/2005	18		18
353	0	2400	2400	0	28/06/2005	2400		2400
454	0	2685,85	2685,85	0	12/05/2005	2685,85		2685,85
420	0	135	135	0	28/04/2005	135		135
419	0	435,37	435,37	0	18/04/2005	435,37		435,37
418	0	435,37	435,37	0	04/04/2005	435,37		435,37
351	0	435,37	435,37	0	04/04/2005	435,37		435,37
438	0	151,18	151,18	0	20/04/2005	151,18		151,18
349	0	811,2	811,2	0	28/06/2005	811,2		811,2
405	0	101,22	101,22	0	10/10/2005	101,22		101,22
382	0	250	250	0	10/10/2005	250		250
571	0	780	780	0	20/09/2005	780		780
428	0	126,1	126,1	0	05/04/2005	126,1		126,1
443	0	300,2	300,2	0	27/07/2005	300,2		300,2
387	0	99,3	99,3	0	27/07/2005	99,3		99,3
410	0	173,11	173,11	0	20/09/2005	173,11		173,11
408	0	21,84	21,84	0	20/09/2005	21,84		21,84
407	0	228,06	228,06	0	20/09/2005	228,06		228,06
391	0	260,33	260,33	0	20/09/2005	260,33		260,33

348	0	209,81	209,81	0 20/09/2005	209,81	209,81
429	0	90	90	0 08/04/2005	90	90
468	0	1450,57	1450,57	0 31/05/2005	1450,57	1450,57
441	0	323,57	323,57	0 11/07/2005	323,57	323,57
406	0	161,78	161,78	0 11/07/2005	161,78	161,78
383	0	161,78	161,78	0 11/07/2005	161,78	161,78
337	0	180,48	180,48	0 20/05/2005	180,48	180,48
327	0	35,1	35,1	0 30/04/2005	35,1	35,1
465	0	120	120	0 28/06/2005	120	120
818	0	19,5	19,5	0 05/08/2005	19,5	19,5
817	0	108,65	108,65	0 05/08/2005	108,65	108,65
816	0	54,9	54,9	0 05/08/2005	54,9	54,9

Gli strumenti tabellari adottati nell'Hotel "K" sono abbastanza numerosi, probabilmente per rendere sempre più dettagliata la motivazione del fatto di gestione annotato, o per esigenze di chiarezza nella rendicontazione ai soci.

Di seguito, la *Tabella 7* racchiude il totale dei pagamenti effettuati in un giorno, le cui risultanze vanno ad alimentare le precedenti tabelle esposte.

La breve disamina della contabilità di cassa si completa con la *Tabella 8*, che invece si riferisce agli incassi, con il dettaglio della modalità (utilizzando il POS, contanti, sospesi, e così via), e l'evidenza di alcune notizie utili per la quadratura con i documenti ufficiali acquisiti dalla banca.

Tabella 7 – Incassi giornalieri.

Pagamenti del

12/09/2006

€ 16.691,90

Somma di SCADENZA				
	n° doc.	data doc.	prot.	Totale
EXCELSIOR GRAND HOTEL	2658	08/06/2006	643	95,00
	2633	07/06/2006	641	91,00
	2653	08/06/2006	642	315,00
	2871	21/06/2006	691	188,00
	3047	30/06/2006	713	110,00
	3052	30/06/2006	714	220,00
Totale EXCELSIOR GRAND HOTEL				1.019,00
FILOGAMO SEBASTIANO	103	31/07/2006	865	660,30
	87	30/06/2006	769	586,33
Totale FILOGAMO SEBASTIANO				1.246,63
RUSSO CARMELINDA	21	01/06/2006	666	300,14
	89	03/06/2006	668	167,90
	148	03/07/2006	817	300,14
Totale RUSSO CARMELINDA				768,18
VENERE NET SPA	12647	31/07/2006	856	84,24
Totale VENERE NET SPA				84,24
SOLAR ENERGY IMPIANTI SRL	11	04/01/2005	30	1.800,00
	76	23/06/2004	760	1.800,00
	68	07/06/2005	683	1.800,00
Totale SOLAR ENERGY IMPIANTI SRL				5.400,00
SMIRALDI FRANCESCO	781	20/07/2006	760	842,40
Totale SMIRALDI FRANCESCO				842,40
ENOTECA PICONE	3289	14/12/2004	1466	1.802,45
Totale ENOTECA PICONE				1.802,45
COMINA SRL	162	27/06/2006	716	1.800,00
Totale COMINA SRL				1.800,00
SAVARINO CARMELO	7	27/07/2006	809	3.729,00
Totale SAVARINO CARMELO				3.729,00
Totale complessivo				16.691,90

Tabella 8 – Dettaglio incassi

cassa del	riporto	tot. Vendite	inc. pos	inc. ass.	bonifici	crediti	contanti	Deposito utilizzato	quadratura	deposito assegni	deposito contanti
17/04/2006	4.961,92	6.349,20	1.450,30			4.259,00	639,90		-		
18/04/2006	5.451,82	10.702,65	3.017,20	393,65		7.128,60	163,20		-		
19/04/2006	-	3.889,50	1.355,55			2.033,25	500,70		-		
20/04/2006	55,08	4.603,20	1.593,20	103,00		2.625,00	282,00		-		
21/04/2006	157,94	6.982,27	3.468,12	100,00		714,38	2.699,77		-		
22/04/2006	2.957,71	2.787,90	1.807,50			504,50	475,90		-		
23/04/2006	3.433,61	4.706,25	1.595,20			1.964,15	1.146,90		-		
24/04/2006	4.580,51	8.840,85	6.511,70	500,00		1.185,00	644,15		-		
25/04/2006	5.696,66	8.775,79	3.943,90	281,50		2.121,36	2.429,03		-		
26/04/2006	7.377,19	2.415,15	1.252,10			585,00	578,05		-		
27/04/2006	395,74	3.581,80	1.090,60			2.367,50	123,70		-		
28/04/2006	516,14	6.094,75	2.787,20			2.007,25	1.300,30		-		
29/04/2006	1.786,04	11.291,55	2.244,90			3.784,10	5.262,05		0,50		
30/04/2006	7.006,69	5.948,55	1.983,40	375,00		2.777,00	813,15		-		
01/05/2006	8.134,84	8.519,41	2.341,00			4.497,72	1.680,69		-		
02/05/2006	9.805,53	1.908,00	98,00			1.774,00	36,00		-		
03/05/2006	9.191,53	9.301,35	1.553,15	6.852,00		638,50	257,70		-		
04/05/2006	-	4.507,05	2.762,95	825,00		722,10	197,00		-		

- segue Tabella 8.

deposito pos	deposito bonifico	rientro sospesi - assegni	rientro sospesi - contanti	rientro sospesi - pos	rientro sospesi - bonifico	pagamenti per cassa	a riportare	versamento del	note
						150,00	5.451,82		
		255,00		270,00	8.154,35	2.386,40	3.877,27	19/04/2006	
						445,62	55,08		
						282,14	157,94		
				705,00			2.957,71		POS.ERRATA IMP.N.C.
							3.433,61		
							4.580,51		
				468,50		28,00	5.696,66		
						1.030,00	7.377,19		
						35,00	7.920,24	27/04/2006	
				260,00		3,30	516,14		
				1.083,00		30,40	1.786,04		
						41,40	7.006,69		mancono dal pos
						60,00	8.134,84		
						10,00	9.805,53		
				409,00		650,00	9.191,53		
					9.452,49	30,58	16.270,65	04/05/2006	
						62,50	959,50		

Il bilancio.

La società che gestisce l'hotel "K", per ovvi motivi ha presentato il bilancio ordinario d'esercizio, che mostra, in sintonia con quanto largamente detto in precedenza, la presenza elevata di capitale immobilizzato.

In particolare, ricordando che l'albergo è situato nel centro storico di Catania, va menzionata la circostanza che le *immobilizzazioni materiali* siano state incrementate dal contributo in conto impianti ai sensi del P.O.M. "Sviluppo locale – Patti territoriali per l'occupazione" sottoprogramma 4 *Catania Sud*. Dunque per la contabilizzazione di detto contributo, è stato portato a diretta imputazione del fabbricato, delle attrezzature e dei macchinari, secondo la percentuale di contribuzione.

Gli ammortamenti sono stati ridotti della metà, in considerazione della ridotta attività della struttura, rispetto alle reali potenzialità.

Tra le *Immobilizzazioni finanziarie* sono iscritte – al costo di acquisto - partecipazioni che consistono in un investimento duraturo e strategico.

L'Attivo circolante non offre spunti di riflessione particolari, dal momento che conferma la rigidità della gestione alberghiera: a fronte di immobilizzazioni di oltre tre milioni di euro, le rimanenze di magazzino superano di poco i ventimila euro.

A parte i crediti verso clienti, dovuti ai sospesi nei confronti di agenzie turistiche, si possono notare i crediti d'imposta maturati secondo i requisiti richiesti – ed evidentemente riscontrati – dalla normativa di favore dell'area territoriale.

Il Patrimonio Netto ha subito i decrementi tipici dei primi anni di attività, a causa delle perdite registrate in precedenza. L'utile conseguito – di modestissima entità – è destinato ad incremento del patrimonio.

Non risulta un uso improprio del Fondo rischi ed oneri, come si era riscontrato per l'Hotel "E".

I debiti verso le banche comprendono mutui passivi, che costituiscono una voce tipica nel settore alberghiero.

I debiti tributari, come è giusto che sia, concernono passività per imposte certe e determinate.

Bilancio al 31/12/2005

Stato patrimoniale attivo	31/12/2005	31/12/2004
B) Immobilizzazioni		
<i>I. Immateriali</i>		
1) Costi di impianto e di ampliamento	1.792	3.585
2) Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità	6.358	12.716
3) Diritti di brevetto industriale e di utilizzo di opere dell'ingegno	10.754	16.328
7) Altre	1.429	2.144
	20.333	34.773
<i>II. Materiali</i>		
1) Terreni e fabbricati	2.668.176	2.710.416
2) Impianti e macchinario	1.911	740
3) Attrezzature industriali e commerciali	99.654	122.237
4) Altri beni	425.258	451.115
	3.194.999	3.284.508
<i>III. Finanziarie</i>		
1) Partecipazioni in:		
d) altre imprese	5.164	5.164
	5.164	5.164
-	5.164	5.164
Totale immobilizzazioni	3.220.496	3.324.445
C) Attivo circolante		
<i>I. Rimanenze</i>		
4) Prodotti finiti e merci	20.206	12.647
	20.206	12.647
<i>II. Crediti</i>		
1) Verso clienti		

- entro 12 mesi	384.012		411.945
- oltre 12 mesi			
		384.012	411.945
4-bis) Per crediti tributari			
- entro 12 mesi	154.218		236.340
- oltre 12 mesi			
		154.218	236.340
4-ter) Per imposte anticipate			
- entro 12 mesi	7.217		33.151
- oltre 12 mesi	290		73
		7.507	33.224
5) Verso altri			
- entro 12 mesi	3.101		10.611
- oltre 12 mesi			
		3.101	10.611
		548.838	692.120
<i>III. Attività finanziarie che non costituiscono Immobilizzazioni</i>			
<i>IV. Disponibilità liquide</i>			
1) Depositi bancari e postali		80.667	27.264
3) Denaro e valori in cassa		5.843	2.773
		86.510	30.037
Totale attivo circolante		655.554	734.804
D) Ratei e risconti			
- vari	10.511		9.794
		10.511	9.794
Totale attivo		3.886.561	4.069.043

Stato patrimoniale passivo		31/12/2005	31/12/2004
A) Patrimonio netto			
I. Capitale		878.000	878.000
IV. Riserva legale		27.431	24.522
VII. Altre riserve			
Riserva straordinaria	472.505		417.260
Riserva per conversione in EURO	(1)		3
		472.504	417.263
IX. Utile d'esercizio		279	58.153
Totale patrimonio netto		1.378.214	1.377.938
B) Fondi per rischi e oneri			
Totale fondi per rischi e oneri			
C) Trattamento fine rapporto di lavoro subordinato		133.666	100.305
D) Debiti			
4) Debiti verso banche			
- entro 12 mesi	239.357		347.684
- oltre 12 mesi	1.738.876		1.897.983
		1.978.233	2.245.667
7) Debiti verso fornitori			
- entro 12 mesi	248.385		215.839
- oltre 12 mesi			
		248.385	215.839
12) Debiti tributari			
- entro 12 mesi	51.411		47.367
- oltre 12 mesi			
		51.411	47.367
13) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale			
- entro 12 mesi	40.715		30.063
- oltre 12 mesi			
		40.715	30.063
14) Altri debiti			
- entro 12 mesi	51.852		40.017
- oltre 12 mesi			
		51.852	40.017
Totale debiti		2.370.596	2.578.953

E) Ratei e risconti			
- vari	4.085		11.847
		4.085	11.847
Totale passivo		3.886.561	4.069.043

Il Valore della produzione, al Conto economico, dimostra come l'impresa alberghiera disponga solo dell'attività caratteristica, vale a dire del servizio ricettivo tradizionale e congressuale. Non esistono entrate di altra natura, come è stato visto nel caso precedente, che pur rientrando nel novero delle attività caratteristiche, sarebbero state inserite nella voce numero 5 *altri ricavi e proventi*, che l'anno precedente avevano accolto il modestissimo importo di 100 euro.

I costi della produzione sono particolarmente elevati, quasi sfiorano l'intero ammontare del valore della produzione: in gran parte è l'onere dei salari e stipendi che incide sul complesso del costo della produzione, ma si tratta di un costo proporzionato alla categoria, superiore di una stella rispetto al caso precedente.

Tuttavia, occorre precisare che l'albergo è dotato di un ristorante per il quale i soci hanno effettuato alcune scelte di immagine e investito in marketing: è stato assunto uno *chef* particolarmente affermato, che impone un determinato *target* di clientela. Secondo alcuni calcoli di convenienza economica, la scelta non si è rivelata soddisfacente, ma i proprietari, consapevoli dell'incidenza di

queste spese, hanno confermato la decisione intrapresa e pertanto si sono assunti la responsabilità degli oneri derivanti.

Conto economico	31/12/2005	31/12/2004
A) Valore della produzione		
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	1.939.323	1.871.017
2) Variazione delle rimanenze di prodotti in lavorazione, semilavorati e finiti		
5) Altri ricavi e proventi:		
- vari		100
		100
Totale valore della produzione	1.939.323	1.871.117
B) Costi della produzione		
6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	276.787	316.783
7) Per servizi	369.273	337.534
8) Per godimento di beni di terzi	11.318	9.691
9) Per il personale		
a) Salari e stipendi	742.995	725.434
b) Oneri sociali	203.940	89.396
c) Trattamento di fine rapporto	52.089	46.401
	999.024	861.231
10) Ammortamenti e svalutazioni		
a) Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali	14.439	14.439
b) Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	113.285	104.257
	127.724	118.696
11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	(7.559)	51.886
14) Oneri diversi di gestione	44.798	46.554
Totale costi della produzione	1.821.365	1.742.375
Differenza tra valore e costi di produzione (A-B)	117.958	128.742
C) Proventi e oneri finanziari		
16) Altri proventi finanziari:		
d) proventi diversi dai precedenti:		
- altri	475	379
	475	379
-	475	379
17) Interessi e altri oneri finanziari:		
- altri	79.759	88.245
	79.759	88.245
17-bis) Utili e Perdite su cambi		(1.425)
Totale proventi e oneri finanziari	(79.284)	(89.291)

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie**Totale rettifiche di valore di attività finanziarie****E) Proventi e oneri straordinari**

20) Proventi:			
- varie	12.854		16.045
		12.854	16.045
21) Oneri:			
- varie	5.380		10.415
		5.380	10.415
Totale delle partite straordinarie		7.474	5.630
Risultato prima delle imposte (A-B±C±D±E)		46.148	45.081
22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate			
a) Imposte correnti	46.133		20.152
b) Imposte differite (anticipate)	(264)		(33.224)
		45.869	(13.072)
23) Utile (Perdita) dell'esercizio		279	58.153

4.4 – L’Hotel “H”.

Incastonato in una posizione panoramica ed appartata sulla penisola sorrentina, l’Hotel “H”, quattro stelle e 377 camere, costituisce una realtà imprenditoriale interessante, nel mondo imprenditoriale del meridione italiano. La società che gestisce l’albergo in analisi è una S.p.A., i cui azionisti sono a loro volta due società di capitali e una società in accomandita semplice. L’attività esercitata da una delle due società a responsabilità limitata è nel campo dell’edilizia e dell’impiantistica; l’altra s.r.l. è inserita nel settore delle agenzie di viaggi e *tour operators*; la società in accomandita semplice gestisce partecipazioni societarie. La S.p.A. che gestisce l’albergo, a sua volta possiede partecipazioni di controllo e di collegamento in un’altra società per azioni, in tre s.r.l., in una cooperativa a responsabilità limitata e infine in un consorzio.

Il capitale sociale è di 1.404.000 euro, e il consiglio di amministrazione è composto da 5 consiglieri, tra cui il Presidente.

Esaminando l’attività svolta dalle società partecipate, sempre in settori collaterali e di supporto all’attività alberghiera (impiantistica, edilizia, collegamenti informatici, agenzie di viaggio), si constata la esistenza di una rete sviluppata tutta intorno all’attività dell’albergo, che nel corso del tempo ha raggiunto una posizione estremamente prestigiosa, fino ad arrivare, alcuni anni or sono, a

suscitare l'interesse di una catena internazionale di alberghi che ha aggiunto il suo marchio al nome preesistente.

Molto interessante è l'articolazione del consiglio di amministrazione e le reciproche competenze, oggetto di delega.

Un consigliere è delegato nella gestione del reparto amministrativo e contabile, con ampio potere nei rapporti con gli istituti di credito.

Un secondo consigliere è responsabile dei contatti e contratti con agenzie di viaggio, enti organizzatori di congressi, nonché curatore dell'immagine aziendale all'esterno.

Un terzo consigliere è delegato in tre settori: manutenzione, acquisti e ristorazione, per cui cura la manutenzione del patrimonio immobiliare e relative pertinenze, degli impianti, macchinari, arredi ed attrezzature in genere, programmandone anche il rinnovo quando opportuno. Sovrintende ad ogni problema connesso alla normativa antincendio, prevenzione infortuni, scarichi civili e industriali, assumendo anche responsabilità penali per eventuali trasgressioni in materia. Cura gli acquisti di generi alimentari e di consumo, stipula contratti di utenza; coordina anche l'attività del reparto cucina e ristorante, intervenendo anche nei problemi che si potessero creare nell'organizzazione di banchetti, ricevimenti.

Il quarto consigliere ha delega nel settore del personale dipendente.

Come si può notare, il consiglio di amministrazione così come si articola, riflette la struttura e l'attività delle numerose aziende che costituiscono la compagine societaria: le attività delle aziende possedute dalle varie società, conferiscono le competenze oggetto di delega dei singoli consiglieri, così da formare un "gruppo" di lavoro affiatato – molti di loro sono anche parenti naturali o acquisiti – e orientato alla crescita dell'impresa alberghiera che esercitano. Non si tratta, in poche parole, di un consiglio di amministrazione burocratico, al sotto del quale occorre conferire deleghe a funzionari e dirigenti: l'impresa alberghiera entra in contatto con l'esterno, direttamente attraverso i suoi consiglieri.

Aspetti amministrativi.

L'albergo è dotato di un folto ufficio amministrativo composto da nove persone:

1. una si occupa delle fatture passive, delle registrazioni Iva, stampe dei registri degli acquisti e dell'elenco dei fornitori da pagare a fine mese;
2. un'altra è addetta alle casse giornaliera del *front office*, che devono quadrare tra incassi e documenti emessi con l'aiuto di stampe di fine giornata; controlla mensilmente le fatture e ricevute fiscali emesse; la stessa persona prepara manualmente i pagamenti ai fornitori e attende il *nulla osta* del consigliere responsabile per eseguirli;

3. una terza persona effettua le operazioni contabili diverse dalle vendite e dagli acquisti: registra in contabilità i bonifici in entrata e in uscita, controlla gli estratti conto bancari, segue i rapporti con il collegio sindacale;
4. una quarta è responsabile del carico e scarico magazzino, provvedendo a controllare la merce in entrata (da parte dei fornitori) ed in uscita ai vari reparti (ristoranti, dispensa, cucina, guardaroba, pasticceria, uffici); controlla anche il consumo mensile di ogni reparto;
5. due persone seguono la fatturazione attiva relativa all'attività congressuale e dei gruppi; seguono anche i sospesi e sollecitano i clienti morosi;
6. tre persone sono impegnate nella contabilità del personale, dal controllo in entrata delle presenze, allo sviluppo dell'orario, delle ferie, dell'indennità di malattia, trasferendo i dati al consulente del lavoro esterno.

All'esterno, l'azienda si avvale di un dottore commercialista, di un consulente del lavoro, di un consulente per l'HACCP⁶⁹ ed uno per la *privacy*.

Con cadenza giornaliera, e grazie al supporto della tecnologia informatica, si effettuano stampe di controllo dei ricavi di ogni punto vendita e per cia-

scun cliente, con precisione assoluta sul numero di buono, sull'importo, sulla prestazione, sulla modalità di pagamento (addebito sulla camera, pagamento con carta di credito, bancomat o *cash*). Tale report che in sostanza si sostituisce alla tradizionale *main courante*, consente anche di effettuare un confronto dello stesso giorno però dell'anno precedente. Lo sbilancio delle cifre riguarda – ovviamente – i sospesi dei clienti che devono ancora chiudere il conto poiché proseguono il soggiorno.

Il controllo di gestione viene effettuato con il calcolo automatico di indici e analisi degli scostamenti.

La Società proprietaria del marchio di catena svolge periodicamente attività di *marketing* per tutti gli affiliati, concentrandosi in particolare sulle società la cui programmazione non dia risultati positivi. Ogni anno, con verifiche trimestrali, si tengono delle riunioni operative presso le sedi della catena per presentare i budget del fatturato e per ricevere disposizioni eventualmente correttive. Non mancano visite spesso non programmate, di alcuni ispettori che osservano sul campo il rispetto dei requisiti del servizio standard legato al marchio. Come si è detto in precedenza, il marchio fornisce, alla clientela internazionale, una sorta di garanzia che il servizio in *quel* determinato albergo con *quel* marchio, venga effettuato in un modo conosciuto e apprezzato. In un certo senso, la clien-

⁶⁹ “Hazard Analysis and Critical Control Point”: un sistema di procedure per la verifica di requisiti di igiene nel-

tela dell'hotel "H" a New York, trovandosi in una località completamente differente dove tuttavia trovasse un altro hotel "H", opterebbe senza dubbio per questo e non per altri dove potrebbe incorrere in spiacevoli sorprese o delusioni. Gli ispettori assicurano proprio che il valore del marchio resti inossidabile nel tempo e nello spazio.

Aspetti contabili.

L'organizzazione dell'ufficio amministrativo dell'Hotel "H" risponde alle necessità di ordine e rendicontazione dei fatti gestionali di fronte a un reticolo abbastanza variegato di società che ne possiedono la proprietà; accanto a questi, che connotano i tradizionali scopi di una qualsivoglia contabilità, vi è l'esigenza di controllo costante della gestione. L'albergo non può definirsi di piccole dimensioni, con 377 camere e una ricettività congressuale con sale fino a 1.500 posti, e 200 dipendenti circa, non può navigare a vista ed infatti pianifica la sua gestione in un'ottica di medio termine. Accanto al tradizionale bilancio ordinario di esercizio, infatti, sono numerose le rielaborazioni contabili: il conto economico è riclassificato secondo il prospetto che evidenzia il Valore aggiunto

	31/12/2005	31/12/2004	Variazione
Ricavi netti	21.273.650	18.121.267	3.152.383

la manipolazione degli alimenti, secondo le disposizioni del D. Lgs. 155/97.

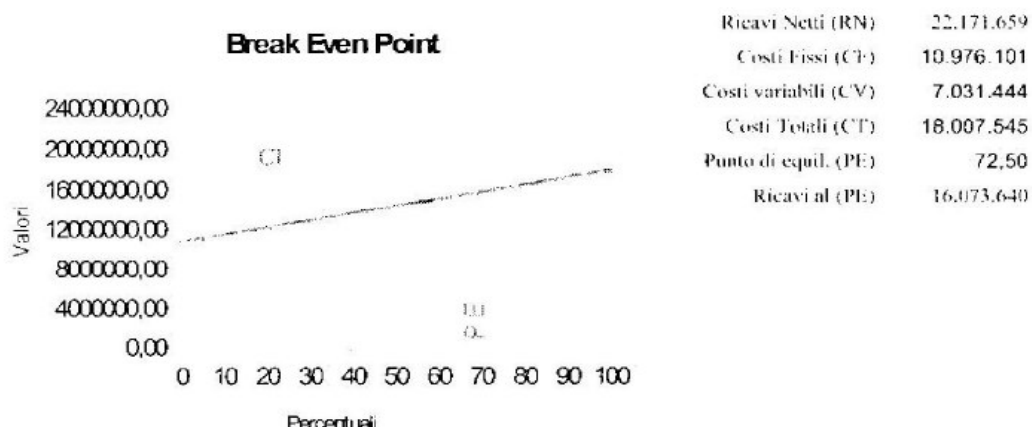
Costi esterni	8.893.283	7.375.973	1.517.310
Valore Aggiunto	12.380.367	10.745.294	1.635.073
Costo del lavoro	7.199.481	6.475.639	723.842
Margine Operativo Lordo	5.180.886	4.269.655	911.231
Amm., svalut. ed altri accantonamenti	1.361.848	1.367.005	(5.157)
Risultato Operativo	3.819.038	2.902.650	916.388
Proventi diversi	898.009	804.518	93.491
Proventi e oneri finanziari	(552.933)	(637.528)	84.595
Risultato Ordinario	4.164.114	3.069.640	1.094.474
Componenti straordinarie nette	(1.017.507)	(12.097)	(1.005.410)
Risultato prima delle imposte	3.146.607	3.057.543	89.064
Imposte sul reddito	1.458.278	1.352.004	106.274
Risultato netto	1.688.329	1.705.539	(17.210)

Viene effettuata l'analisi del punto di pareggio:

Descrizione	Importo	Percentuale
Costi fissi	10.976.101	49,51 %
Costi variabili	7.031.444	31,71 %
Costi totali	18.007.545	81,22 %
Ricavi totali	22.171.659	100 %
Reddito di competenza	4.164.114	18,78 %

Determinazione Punto di Equilibrio

Descrizione	Valore
Punto di equilibrio	72,50
Ricavi al punto di equilibrio	16.073.640
Indice di efficienza della produzione	1,38



Vengono adottati alcuni indici reddituali e di produttività (ROI, ROE, ROD; Utile operativo per dipendente, Utile netto per dipendente), molta attenzione viene posta al rendiconto finanziario e ai flussi monetari:

Fonti di finanziamento

Utile dell'esercizio	1.688.329
Ammortamenti dell'esercizio	1.361.848
Svalutazioni (ripristino) di immobilizzazioni	1.054.350
Accantonamenti al TFR	274.178

Capitale circolante netto generato dalla gestione reddituale **4.378.705**

Valore residuo netto dei beni ceduti	63.404
Decremento di crediti e altre immobilizzazioni finanziarie a medio-lungo termine	137.803

Totale fonti **4.579.912**

Impieghi

Investimenti in immobilizzazioni	
- immateriali	12.516
- materiali	1.283.117
- finanziari	1.727.550
Dividendi distribuiti	1.400.000
Decremento per TFR liquidato	203.162
Decremento di debiti finanziari, commerciali e diversi a medio-lungo termine	1.317.620
Incremento dei ratei attivi e decremento dei ratei passivi a medio-lungo termine	606.021
Totale impieghi	6.549.986
<i>Diminuzione di capitale circolante netto</i>	<i>(1.970.074)</i>
Variazioni nei componenti del capitale circolante netto	
Attività a breve	
Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti	
Rimanenze	77.123
Crediti esigibili entro 12 mesi	222.993
Disponibilità liquide	(302.491)
Ratei e risconti attivi a breve	7.103
	4.728
Passività a breve	
Debiti finanziari, commerciali e diversi entro 12 mesi	1.951.395
Ratei e risconti passivi a breve	23.407
	1.974.802
<i>Variazioni nei componenti del capitale circolante netto</i>	<i>(1.970.074)</i>

Il bilancio ordinario di esercizio, presenta le caratteristiche viste finora: elevato capitale immobilizzato, attivo circolante notevolmente inferiore, rilevante peso dei debiti di finanziamento. Alcune novità, rispetto ai due casi precedenti, si riscontrano in merito al Patrimonio Netto.

Di seguito si allegano i prospetti del bilancio:

Bilancio al 31/12/2005

Stato patrimoniale attivo

31/12/2005 31/12/2004

B) Immobilizzazioni

I. Immateriali

3) Diritti di brevetto industriale e di utilizzo di opere dell'ingegno	11.392	18.006
7) Altre	17.505	23.804

	28.897	41.810
--	--------	--------

II. Materiali

1) Terreni e fabbricati	8.497.986	8.827.632
2) Impianti e macchinario	2.688.889	2.958.827
3) Attrezzature industriali e commerciali	217.348	159.541
4) Altri beni	2.017.034	2.275.413
5) Immobilizzazioni in corso e acconti	684.741	

	14.105.998	14.221.413
--	------------	------------

III. Finanziarie

1) Partecipazioni in:

a) imprese controllate	4.206.542	3.533.342
b) imprese collegate	2.840.771	2.840.771
d) altre imprese	2.258	3.549

	7.049.571	6.377.662
--	-----------	-----------

2) Crediti

a) verso imprese controllate		
- oltre 12 mesi	1.681.028	2.285.378

	1.681.028	2.285.378
--	-----------	-----------

	1.681.028	2.285.378
--	-----------	-----------

3) Altri titoli	17.262.888	16.309.194
-----------------	------------	------------

	25.993.487	24.972.234
--	------------	------------

Totale immobilizzazioni

	40.128.382	39.235.457
--	------------	------------

C) Attivo circolante

I. Rimanenze

1) Materie prime, sussidiarie e di consumo	331.445	275.975
5) Acconti	27.949	6.296

	359.394	282.271
--	---------	---------

II. Crediti

1) Verso clienti		
- entro 12 mesi	1.377.447	982.047
- oltre 12 mesi	81.735	61.653

	1.459.182	1.043.700
--	-----------	-----------

4-bis) Per crediti tributari

- entro 12 mesi	95.036	41.019
-----------------	--------	--------

	95.036	41.019
--	--------	--------

4-ter) Per imposte anticipate

- oltre 12 mesi		31.809
-----------------	--	--------

		31.809
--	--	--------

5) Verso altri			
- entro 12 mesi	160.564		386.988
- oltre 12 mesi	1.075.780		1.551.199
		1.236.344	1.938.187
		2.790.562	3.054.715
<i>IV. Disponibilità liquide</i>			
1) Depositi bancari e postali		6.607	299.019
3) Denaro e valori in cassa		62.318	72.397
		68.925	371.416
Totale attivo circolante		3.218.881	3.708.402
D) Ratei e risconti			
- disaggio su prestiti			
- vari	65.664		58.561
		65.664	58.561
Totale attivo		43.412.927	43.002.420
Stato patrimoniale passivo		31/12/2005	31/12/2004
A) Patrimonio netto			
I. Capitale		1.404.000	1.404.000
III. Riserva di rivalutazione		1.765.523	1.765.523
IV. Riserva legale		462.062	376.785
VII. Altre riserve			
Riserva straordinaria	631.403		411.141
Riserva per conversione/arrotondamento in EURO			(1)
Altre riserve	30.704		30.704
		662.107	441.844
IX. Utile d'esercizio		1.688.329	1.705.539
Totale patrimonio netto		5.982.021	5.693.691
B) Fondi per rischi e oneri			
Totale fondi per rischi e oneri			
C) Trattamento fine rapporto di lavoro subordinato		1.604.293	1.533.277
D) Debiti			
4) Debiti verso banche			
- entro 12 mesi	3.070.806		1.082.167
- oltre 12 mesi	25.640.595		25.953.735
		28.711.401	27.035.902
6) Acconti			
- entro 12 mesi	1.574.459		1.596.418
		1.574.459	1.596.418
7) Debiti verso fornitori			
- entro 12 mesi	3.099.646		2.992.730
		3.099.646	2.992.730

9) Debiti verso imprese controllate			
- entro 12 mesi	35.439		535.439
- oltre 12 mesi			
		35.439	535.439
12) Debiti tributari			
- entro 12 mesi	212.281		355.168
		212.281	355.168
13) Debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale			
- entro 12 mesi	243.388		209.986
		243.388	209.986
14) Altri debiti			
- entro 12 mesi	549.266		597.421
- oltre 12 mesi	218.745		687.786
		768.011	1.285.207
Totale debiti		34.644.625	34.010.850
E) Ratei e risconti			
- aggio sui prestiti			
- vari	1.181.988		1.764.602
		1.181.988	1.764.602
Totale passivo		43.412.927	43.002.420
Conti d'ordine		31/12/2005	31/12/2004
1) Sistema improprio dei beni altrui presso di noi		17.262.888	16.309.194
3) Sistema improprio dei rischi		9.967.618	9.967.618
4) Raccordo tra norme civili e fiscali		7.423	11.839
Totale conti d'ordine		27.237.929	26.288.651
Conto economico		31/12/2005	31/12/2004
A) Valore della produzione			
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni		21.273.650	18.121.267
2) Variazione delle rimanenze di prodotti in lavorazione, semilavorati e finiti			
3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione			
4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
5) Altri ricavi e proventi:			
- vari	322.454		228.926
- contributi in conto esercizio			
- contributi in conto capitale (quote esercizio)	575.555		575.592
		898.009	804.518
Totale valore della produzione		22.171.659	18.925.785

B) Costi della produzione

6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci		3.138.998	2.624.042
7) Per servizi		5.135.440	3.995.953
8) Per godimento di beni di terzi		184.352	219.514
9) Per il personale			
a) Salari e stipendi	5.302.080		4.867.069
b) Oneri sociali	1.599.041		1.350.179
c) Trattamento di fine rapporto	274.178		250.538
e) Altri costi	24.182		7.853
		7.199.481	6.475.639
10) Ammortamenti e svalutazioni			
a) Amm. delle immobilizzazioni immateriali	25.429		23.416
b) Amm. delle immobilizzazioni materiali	1.336.419		1.343.589
		1.361.848	1.367.005
11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci		(55.470)	36.846
12) Accantonamento per rischi			
13) Altri accantonamenti			
14) Oneri diversi di gestione		489.963	499.616
Totale costi della produzione		17.454.612	15.218.617
Differenza tra valore e costi di produzione (A-B)		4.717.047	3.707.168

C) Proventi e oneri finanziari

15) Proventi da partecipazioni:			
16) Altri proventi finanziari:			
a) da crediti iscritti nelle immobilizzazioni			
b) da titoli iscritti nelle immobilizzazioni	953.694		900.986
c) da titoli iscritti nell'attivo circolante			
d) proventi diversi dai precedenti:			
- altri	5.626		9.874
		959.320	910.860
		959.320	910.860
17) Interessi e altri oneri finanziari:			
- altri	1.523.197		1.523.379
		1.523.197	1.523.379
17-bis) Utili e Perdite su cambi		10.944	(25.009)
Totale proventi e oneri finanziari		(552.933)	(637.528)

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie

18) Rivalutazioni:

19) Svalutazioni:

Totale rettifiche di valore di attività finanziarie

E) Proventi e oneri straordinari

20) Proventi:			
- varie	57.315		11.533
		57.315	11.533
21) Oneri:			
- minusvalenze da alienazioni			213
- varie	1.074.822		23.417
		1.074.822	23.630
Totale delle partite straordinarie		(1.017.507)	(12.097)
Risultato prima delle imposte (A-B±C±D±E)		3.146.607	3.057.543
22) Imp. sul redd. dell'esercizio, corr.i. differite e anticipate			
a) Imposte correnti	1.458.278		1.352.004
		1.458.278	1.352.004
23) Utile dell'esercizio		1.688.329	1.705.539

Come si è detto, l'entità delle immobilizzazioni è una caratteristica comune a tutte le imprese alberghiere. Nel caso in oggetto, occorre illustrare due circostanze interessanti. La prima riguarda la voce *Immobilizzazioni in corso e acconti*, riferentesi ad immobilizzazioni in corso di realizzazione consistenti sia in lavori edili, sia in lavori di impiantistica. Per tale tipologia di interventi, è stato richiesto un contributo in conto impianti alla Regione Campania, a valere sui Fondi P.O.R. di € 964.580; la società aveva comunque maturato – a fronte di investimenti netti ultimati nel 2003 – crediti d'Imposta ex art. 8 della Legge 388/2000 per € 1.783.593 utilizzabili per il pagamento di Imposte con l'istituto della compensazione.

La seconda circostanza interessante concerne la rivalutazione delle immobilizzazioni materiali, effettuata sia ai sensi della Legge 72/1983, sia – limita-

tamente ai soli fabbricati – ai sensi degli articoli 24 e seguenti della Legge 413/91. Il fondo di rivalutazione monetaria ex Legge 72/83 fu a suo tempo completamente utilizzato per la copertura di perdite. Non è stata invece applicata la Legge 342/2000.

Un settore importante riguarda le immobilizzazioni finanziarie poiché, come si è avuto modo di vedere, la società che gestisce l'albergo dispone di pacchetti di controllo e di collegamento di diverse ulteriori società. Gli incrementi che si possono riscontrare dalla lettura dei dati dell'anno precedente, sono relativi all'acquisto di una nuova partecipazione di controllo e in un finanziamento in conto futuro aumento di capitale concesso a una controllata. Sono state anche effettuate svalutazioni, per constatate perdite di valore considerate durevoli, e per alcune cessioni.

La voce *altri titoli* accoglie un investimento duraturo in un prestito obbligazionario BNL, che frutta un interesse nominale del 5,85%, ma è anche la fonte di rimborso di un finanziamento erogato dalla stessa BNL nel 1997, e che dovrà essere restituito dopo 10 anni, dunque a breve. Gli interessi vengono capitalizzati fino al raggiungimento della somma di rimborso.

L'attivo circolante è composto da rimanenze di prodotti alimentari, bevande, vini, materiali di consumo vari, cancelleria e stampati; sono inclusi anche gli acconti corrisposti ai fornitori.

I crediti verso clienti, esigibili oltre i 12 mesi, riguardano situazioni in sofferenza, mentre gli altri, esigibili nel breve termine, si riferiscono a rapporti di credito verso agenzie di viaggio, società che gestiscono le carte di credito ed enti congressuali.

I risconti attivi si riferiscono a canoni di utenza, e assicurazioni per la responsabilità civile obbligatoria su mezzi aziendali.

Il Patrimonio netto contiene, oltre alle tradizionali ed obbligatorie riserve, le riserve di rivalutazione imposte dalle corrispondenti Leggi; non tutti gli utili conseguiti vengono imputati ad incremento del patrimonio: dell'utile del 2005, pari ad euro 1.688.329, ben un milione di euro viene distribuito come dividendo agli azionisti.

Tra i debiti, l'entità più consistente è data dai debiti verso le banche oltre i 12 mesi, che si riferiscono tutti a mutui accesi in differenti epoche, tra i quali e incluso anche quello verso la BNL con la copertura di titoli obbligazionari.

Il *sistema improprio dei beni altrui presso di noi* si riferisce alle obbligazioni BNL concesse in pegno alla stessa a garanzia del rimborso del capitale dei finanziamenti che scadono nel 2007; l'incremento deriva dalla capitalizzazione degli interessi maturati nel corso del 2005. La voce relativa al *sistema improprio dei rischi* concerne fidejussioni concesse alle banche nell'interesse delle parteci-

pate. La voce *Raccordo tra norme civili e fiscali*, si riferisce al costo per spese di rappresentanza deducibili fiscalmente in esercizi successivi.

Passando al Conto economico, si nota anche in questo ultimo caso che la parte fondamentale dei ricavi è data dall'attività caratteristica, non rilevando le altre componenti del Valore della produzione. La voce *altri ricavi e proventi* si riferisce alle quote di esercizio dei contributi in conto impianti. Se si nota un buon incremento dei *Ricavi delle vendite e delle prestazioni* dal 2004 al 2005, l'andamento dei primi mesi del 2006 non offre scenari entusiasmanti, dal momento che si è registrata una flessione nelle presenze. Tuttavia, la società si è posta l'obiettivo di un fatturato pari ad euro 22.000.000, da raggiungere puntando in larga parte sull'attività congressuale.

Sui costi della produzione non vi sono segnalazioni particolari da effettuare, eccezion fatta per gli *Oneri diversi di gestione* che inglobano in massima parte Tasse di concessione governativa e sulle TV e radio, quote associative del settore alberghiero nonché industriale, abbonamenti cartacei a riviste per i clienti, abbonamenti telematici e satellitari.

La gestione finanziaria è legata – ovviamente – alle esposizioni derivanti dai mutui e dai proventi maturati, come si è detto, sui titoli obbligazionari che forniscono la fonte per l'estinzione del finanziamento scadente nel 2007.

Il saldo della gestione straordinaria invece è fortemente sbilanciato in negativo, a causa della perdita durevole di valore delle partecipazioni in una società controllata. La circostanza si riflette pesantemente sul risultato di esercizio.

La società non ha redatto il bilancio consolidato in quanto esonerata, essendo a sua volta controllata da una S.r.l., che provvederà a redigerlo.

- **Considerazioni conclusive.**

La breve disamina della casistica delle imprese alberghiere oggetto di osservazione, ha dato modo di confermare l'idea di partenza del presente lavoro, vale a dire che potesse esistere una influenza tra la tipologia di gestione di una impresa, operante nel settore alberghiero, e l'approccio verso le modalità di adozione di strumenti contabili.

Il primo albergo incontrato, denominato artificiosamente con la lettera "E", rappresenta la tipologia più comune delle imprese italiane: un'impresa/creatura, da accudire come un personaggio appartenente alla famiglia, con il rispetto che compete a una fonte di reddito ineludibile.

Tuttavia, la mentalità tradizionale, di considerare gli aspetti gestionali risolvibili mediante il ricorso all'esperienza, senza alcuna programmazione, od analisi di percorsi alternativi, determina l'insorgenza di un fattore di rischio generale dannoso quanto l'inconsapevolezza della sua esistenza. La gestione dei fatti interni – approvvigionamento, reclutamento del personale, rapporti con la clientela – rimane l'unico problema da risolvere, e ciò è dovuto a una mentalità non adeguata al cambiamento del contesto ambientale di riferimento. Più che pensare al proprio limitato ambito, la società/famiglia che gestisce quell'albergo dovrebbe analizzare i punti di debolezza dell'intera località, effettuando un *marketing* diffuso e coordinato con gli altri albergatori. Purtroppo, la stessa ristretta mentalità

funziona da freno anche per gli altri operatori, i quali si limitano al semplice conseguimento di utili, anche se si registra una progressiva erosione degli stessi.

L'ultimo albergo esaminato, denominato con la lettera "H", espone dei risultati abbastanza bilanciati alle sue potenzialità. Una piccola nota si potrebbe esprimere sull'organizzazione dell'ufficio amministrativo, che appare leggermente appesantito dalla duplicazione di alcune figure al suo interno. Alcune persone sono dedicate a troppe attività, altre a troppo poche, e spesso alla stessa attività si applicano troppe persone. Forse la complessità delle relazioni che intercorrono tra la società e il mondo esterno richiedono una tale struttura, ma non sarebbe male, per il responsabile del personale e per il consigliere delegato alla contabilità, un riesame degli addetti. Tuttavia l'impresa dell'albergo "H" è dotata di grandi mezzi e anche del marchio, che le permettono di gestire anche l'imprevisto.

L'hotel "K" invece esprime una flessibilità ampia, nonostante la rigidità sia un aspetto caratterizzante l'impresa alberghiera. Esso rappresenta una giusta via di mezzo tra le altre due fattispecie alberghiere. Vi si riscontra una situazione paragonabile alla impresa familiare, ma con spinta all'innovazione. Innanzitutto traspare un grande spirito di iniziativa che pervade anche il personale; le idee risultano essere avanzate, anche se estremamente personali: l'intenzione di puntare sulla gastronomia, sull'immagine dello *chef* rinomato a disposizione dell'albergo, l'elaborazione di strategie di destagionalizzazione, costituiscono

solo alcuni esempi di come è possibile legare al concetto di albergo non soltanto la tipica attività di alloggio e ristorazione, ma anche un valore umano, un elemento impercettibile, non misurabile, eppure altamente rilevante nella scelta finale del cliente.

Ringraziamenti

Ringrazio la dottoressa Laura Ciranna per la sua amichevole collaborazione da Catania; la dottoressa Raffaella Braca Maresca per le notizie ricevute da Sorrento; la famiglia Colecchi da Roccaraso.

Un ringraziamento particolarmente sentito, alla prof.ssa Adele Caldarelli, al prof. Riccardo Macchioni e al prof. Roberto Maglio, per la loro preziosa presenza al momento più opportuno.

- Opere citate e consultate -

AA. VV., *Analisi economico-aziendale delle aziende operanti nel settore del turismo*, Cedam, Padova, 1997.

AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Utet, Torino, 1978.

AMODEO D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1990.

AMOROSO M., *Economia e organizzazione delle aziende alberghiere*, Pacini, Pisa, 1984.

AVI M. S., *Gli aspetti contabili delle imprese alberghiere*, Giappichelli, Torino, 1995.

BERGAMIN BARBATO M., *Programmazione e controllo in un'ottica strategica*, Utet, Torino, 1991.

BESTA F., *La Ragioneria*, vol. II, Vallardi, Milano, 1922.

BRUNI G., *Contabilità per l'alta direzione*, Etaslibri, Milano, 1996.

BRUSA L., *Sistemi manageriali di programmazione e controllo*, Giuffré, Milano, 2000.

CANTINO V., *L'economia delle imprese di ristorazione collettiva*, Giuffré, Milano, 1994.

CAVALIERI E., *Le riserve nell'economia delle imprese*, Cedam, Padova, 1983.

CHINETTI P., *Aziende alberghiere ed agenzie di viaggio*, Edizioni Fag, Milano, 1999.

CIPRIANI M., *Azienda alberghiera*, Buffetti, Roma, 1999

CODA V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, Utet, Torino, 1988.

CORONELLA S., *Le aziende televisive: processo di gestione e bilancio di esercizio*, Giuffré, Milano, 1999.

D'ELIA A., *Economia e gestione delle imprese turistiche*, Etaslibri, Milano, 1998.

FERRERO G., DEZZANI F., PISONI P., PUDDU L., *Contabilità e bilancio d'esercizio*, Giuffré, Milano, 2000.

FERRERO G., *L'albergo*, Giuffré, Milano 1952.

FERRERO G., PISONI P., PUDDU L., VOLPATTO O., *Manuale di amministrazione alberghiera*, Giuffré, Milano, 1983.

GAGLIARDI T., *L'impresa alberghiera*, Editrice Universitaria Venezia, Venezia, 1977.

GERI V., *La responsabilità civile dell'albergatore*, Giuffré, Milano, 1979.

GRANT R.M., *L'analisi strategica nella gestione aziendale. Concetti, tecniche, applicazioni*, Il Mulino, Bologna, 1994.

Hotel Association of New York City, *Uniform system of accounts for the lodging industry*, Educational Institute of the American Hotel & Lodging Association, Michigan, 1996.

LACCHINI M., *Modelli teorico-contabili e principi di redazione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 1994.

LIBERATORE G., *Il controllo di gestione nelle imprese turistico-ricettive*, Cedam, Padova, 1993.

LUPIDI M., *Elementi di economia aziendale e contabilità per le imprese turistiche*, Franco angeli, Milano, 1996.

MAGLIACANI M., *Dalla pianificazione aziendale al budget strategico*, in *Manuale di controllo di gestione*, a cura di G. DONNA & A. RICCABONI, Ipsoa, 2005.

MARCHI L., PAOLINI A., *Il piano dei conti*, Ergon Business Communication, Milano, 1992.

MARI L. M., *La teoria dei conti d'ordine*, Giappichelli, Torino, 1997.

MODICA P. D., *La contabilità per la direzione nelle imprese alberghiere*, Giuffré, Milano, 2004.

ONIDA P., *Economia d'azienda*, Utet, Torino, 1963.

ONIDA P., *La logica e il sistema delle rilevazioni quantitative d'azienda*, Giuffré, Milano, 1970.

PISONI P., PUDDU L., VOLPATTO O., *L'economia delle imprese alberghiere*, Giuffré, Milano, 1983.

RICCI P., *Il bilancio d'esercizio delle imprese alberghiere*, Giappichelli ed., Torino, 2000.

RISPOLI M. –TAMMA M., *Le imprese alberghiere*, Cedam, Padova, 1991.

SANCETTA G., *Aspetti del comportamento competitivo delle imprese alberghiere*, Cedam, Padova, 1995.

SALZANO A., *Organizzazione, analisi dei costi e struttura del bilancio di esercizio delle imprese alberghiere*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, febbraio-marzo, 1967.

SESSA A., *Elementi di economia turistica*, Clitt, Roma, 1989.

SIRIANNI C.A., *Economia e gestione strategica dell'azienda alberghiera*, Giappichelli, Torino, 1997.

TRAVELLA D., *I conti d'ordine nel bilancio d'esercizio: profili innovativi di contabilizzazione*, Egea, Milano, 2000.

VOLPATTO O., *L'impresa alberghiera*, Giuffré, Milano, 1982.

ZAPPA G., *Il reddito d'impresa*, Giuffré, Milano, 1950.